



Skattedirektoratet

*Lignings-*

**ABC**

**2002**

*Lignings-*

**ABC**

# Forord

## Redaksjonelt

Dette er den 24. utgaven av Lignings-ABC.

I årets utgave er følgende nye emner innarbeidet; «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)», «Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag i skatt og trygdeavgift», «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften» og «Tilleggsrett – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen». Emnet «Aksjer - RISK-beregning (allment)» har fått nytt navn «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)». Emnet «Aksjer - RISK-beregning (gjennomgående RISK)» har blitt til «Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)» og «Utviklings- og forskningskostnader» har blitt til «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag». Emnet «Pendlere - skattemessig bosted» er sammen med deler av «Skattestedet» flyttet til det nye emnet «Bosted – skattemessig bosted». Verdsettelse av aksjer i ikke-børsnoterte selskaper er flyttet fra «Aksjer - formue» til «Aksjeselskap - allment».

Bak listen med forkortelser, er det tatt inn en liste som forklarer enkelte ord og uttrykk som brukes i Lignings-ABC.

Lignings-ABC suppleres og revideres hvert år, bl.a. etter henvendelser i forskjellige sammenhenger både fra etaten og publikum. For å gjøre boken 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 frem, herunder at det mangler stikkord bak i 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 gjerne sendes på e-post til:

**[lignings.abc@skatteetaten.no](mailto:lignings.abc@skatteetaten.no)**

Vi gjør oppmerksom på at en del regler og satser er endret fra 2002 til 2003. Dette kommer ikke til uttrykk i Lignings-ABC 2002, fordi boken utelukkende tar sikte på ligningen for inntektsåret 2002.

## Om bruk av boken

Lignings-ABC utarbeides av Skattedirektoratet. Hovedhensikten med utgivelsen er å gi ligningsfunksjonærene tilgang til en håndbok med oversikt over aktuelle skatteregler for vedkommende inntektsår. Skattedirektoratet tar med dette sikte på å lette arbeidet og gi en riktigere og mer enhetlig praktisering av skattereglene.

Innholdet gir i alminnelighet 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 løsninger, fremgår ikke tvilen av boken. Skattedirektoratet har valgt den løsning som er antatt å være riktig ut fra den sammenheng spørsmålet vanligvis forekommer. Av plasshensyn har en ikke beskrevet andre løsninger. Der Skattedirektoratet ikke har tatt endelig standpunkt har en valgt å ikke skrive noe i Lignings-ABC, men heller arbeide videre med spørsmålet internt.

Direktoratet vil presisere at en ikke kan bruke teksten i boken til å løse andre spørsmål enn de som er uttrykkelig behandlet. Det vil si at der det er tatt et standpunkt i ett tilfelle, kan det ikke slutes at resultatet nødvendigvis vil bli motsatt i alle andre tilfeller (antitetisk tolkning).

Det er en helt sentral oppgave ved ligningen å tilstrebe 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.

Boken er inndelt i 241 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, kostnader, merkostnader, pensjon, personinntekt og utland. Bakerst i boken (gul del) finnes blant annet Skattedirektoratets takseringsregler, Stortingets skattevedtak, satser, mv.

Det er som utgangspunkt bare henvist til lover, forskrifter mv. under emneoverskriften til det enkelte emne. Bak hver forskrift er hjemmelsloven angitt i parentes (unntatt forskriftene gitt i medhold av skatteloven). Henvisning til lov- eller forskriftsbestemmelser er bare tatt inn når disse er særskilt behandlet i det enkelte emnet. Det forekommer også tilsvarende henvisninger i teksten når disse kan være klargjørende eller tjene som eksempel på det som er beskrevet.

Det henvises som hovedregel bare til uttalelser fra Finansdepartementet der disse er tatt inn i Utvalget. Det henvises unntaksvis til uttalelser fra Skattedirektoratet, og bare i de tilfeller disse ikke er innarbeidet i teksten. Det henvises til Skattedirektoratets meldinger som utgangspunkt bare i utgivelsesåret.

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 er det derfor av avgjørende betydning for forståelse av teksten å vite hvilke overskrifter avsnittet er plassert under. I årets utgave omfatter innholdsfortegnelsen i tillegg til navnet på hvert emne det øverste nivået på overskriftene.

Brukerne av boken anbefales å benytte stikkordregisteret bak i boken ved siden av innholdsfortegnelsen.

Tilføyelser/vesentlige realitetsendringer i forhold til det som sto i foregående utgave er markert med en loddrett strek i marginen. Rent språklige endringer og presiseringer er normalt ikke markert.

# Takk til

Skattedirektoratet vil rette en stor takk til alle som har deltatt i forberedelsen av denne utgaven av boken, både de som har vært direkte knyttet til arbeidet, og de som på andre måter har gitt oss bidrag til denne utgaven. Redaksjonsutvalget har for denne utgaven bestått av:

Seniorrådgiver Per Krogh-Moe, Skattedirektoratet (leder)  
Ligningssjef Reidar Thu, Sandnes likningskontor  
Seniorrådgiver Brit Sivertsen, Oslo likningskontor  
Assisterende avdelingssjef Roald Lund, Sør-Trøndelag fylkesskattekontor  
Ligningssjef Torbjørn Landsdalen, Ringerike likningskontor  
Kontorsjef Gry M. Helgerud, Skattedirektoratet (t.o.m 10. april 2002)  
Fung. kontorsjef Gro Ekrem Berg, Skattedirektoratet (f.o.m. 11. april 2002)  
Seniorrådgiver Helene C. Røer, rådgiverne Erik Chr. Heen og Leif Martin Sande og skattejurist Eli Stava har gjort en stor innsats i redaksjonsarbeidet med denne utgaven.

Skattedirektoratet  
Oslo, 29. november 2002

# Forkortelser

asl.	Lov av 13. juni 1997 nr. 44 om aksjeselskaper (aksjeloven)
asal.	Lov av 13. juni 1999 nr. 45 om allmennaksjeselskaper (allmennaksjeloven) 
Av. nr.	Meldinger fra Skattedirektoratets avgiftsavdeling
EMK	Den Europeiske Menneskerettskonvensjon
FIN	Finansdepartementet
FSFIN	Finansdepartementets forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
FSK	Fylkesskattekontor
FSSKD	Skattedirektoratets forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 til utfylling og gjennomføring av skatteloven
Ftrl.	Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd (folketrygdloven)
G	Folketrygdens grunnbeløp
HRD	Høyesterettsdom
In. nr.	Meldinger fra Skattedirektoratets innkrevingsavdeling
Innst. O.	Finanskomiteens innstilling til Odelstinget
Kgl.res.	Kongelig resolusjon
LRD	Lagmannsrettsdom
lignl.	Lov av 13. juni 1980 nr. 24 om ligningsforvaltning (ligningsloven)
NACE	Nomenclature générale des activités économiques dans les Communautés Européenes (standard for gruppering av næringer)
NRS	Norsk Regnskapsstiftelse
NSA	Nordisk skatteavtale
Ot.prp.	Odelstingsproposisjon
rl.	Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven)
selskapsl.	Lov av 21. juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven)
SFS	Sentralskattekontoret for storbedrifter
Sk. nr.	Melding fra Skattedirektoratets skatteavdeling
Skd. nr.	Melding fra Skattedirektoratet
sktbl.	Lov av 21. november 1952 nr. 2 om betaling og innkreving av skatt (skattebetalingsloven)
sktl.	Lov av 26. mars 1999 nr. 14 om skatt av formue og inntekt (skatteloven)
SKD	Skattedirektoratet
SSV	Stortingets skattevedtak
Takseringsreglene	Forskrift av 12. desember 2002 om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved ligningen for inntektsåret 2002
URD	Underrettsdom

utt.

Uttalelse

Utv.

Dommer, uttalelser mv. i skattesaker og skattespørsmål

# 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.

Aksjeselskap	Omfatter både private aksjeselskap (AS) og allmenne aksjeselskap (ASA). Se emnet «Aksjeselskap mv. - allment».
Arbeidsreise	Begrepet brukes normalt om reisen mellom bolig og fast arbeidssted og mellom faste arbeidssteder. Se emnet «Reise - allment om gruppering av reiser»
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.
Deltakerlignet selskap	Selskapsform som faller inn under selskapsloven, se emnet «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning» og «Aksjeselskap mv. - allment».
Driftsmiddel	Et formuesobjekt som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet i motsetning til aktiva anskaffet for salg, se emnet «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».
Eiendomsrett	Den som skal anses som eier av et formuesobjekt, se emnet «Eierbegrepet».
Ektefeller	Omfatter også registrerte partnere og visse meldepliktige samboere, se emnet «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere»
Fritidseiendom	Fast eiendom med bygning, som hovedsaklig brukes som bolig for fritidsformål. Se emnet «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom» punkt 5.
Ikke-meldepliktig samboer	Samboere som ikke er meldepliktig etter folketrygdloven, se emnene «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og «Samboere».
Inntektsgivende aktivitet	Begrepet omfatter mer enn begrepet (nærings)virksomhet, se emnet «Næringsvirksomhet».
Næringsvirksomhet	Brukes synonymt med begrepet «virksomhet». Om når en inntektsgivende aktivitet er næringsvirksomhet, se emnet «Næringsvirksomhet».
Realisasjon	Ordet brukes i flere betydninger blant annet om vilkår for skatteplikt (som en innvinningsform) og tidspunkt for å avbryte en frist, se emnet «Realisasjonsbegrepet».
Regnskapsplikt	Omfatter både de som har full og/eller begrenset regnskapsplikt etter regnskapsloven, se emnet «Regnskap - regnskapsplikt».
Statlig regulativ (særavtale)	Brukes om særavtalene for reiser for statens regning
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».
Vedlikehold	Arbeider som utføres for å bringe en formuesgjenstand tilbake i den

stand den tidligere har vært, enten som ny eller på et senere tidspunkt, se emnet «Vedlikehold».

Virksomhet

Begrepet «virksomhet» skal forstås på samme måte som «næringsvirksomhet», nærmere om dette se emnet «Næringsvirksomhet».

Yrkesreise

Begrepet brukes normalt om selve transporten på reise foretatt i yrket, herunder i tjeneste og næringsvirksomhet, se emnet «Reise - allment om gruppering av reiser».



# Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris

*Sktl. § 5-14 (1). FSFIN § 5-14 A.*

## **1 Hovedregel**

### ***1.1 Generelt***

Den fordel som oppnås i ansettelsesforhold ved at ansatte/pensjonister erverver aksjer, grunnfondsbevis mv. vederlagsfritt eller til underpris, er 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 fastsettelse av salgsverdien se nedenfor under pkt. 2.3 «Fastsettelse av salgsverdi».

Om skattlegging når den ansatte i arbeidsforhold erverver aksjer på grunnlag av opsjoner, tegningsrett eller kjøpekontrakt, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)». For tegningsretter gjelder disse reglene selv om tegningsretten blir brukt samme år som den er ervervet.

Om tidspunkt for erverv av aksjene, se pkt. 3 «Tidfesting av inntektsføring».

Om kjøp av aksjer til underpris hvor underprisen skal motregnes ved senere tilbakesalg, se HRD i Utv. 2000/993. Om et tilfelle hvor erverv av aksjer ikke ble ansett reell, og verdistigningen derfor ble ansett som lønn, se HRD i Utv. 2000/1537.

### ***1.2 Realisasjon***

Om inngangsverdi og skatteplikt for gevinst ved realisasjon av slike aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

## **2 Unntak**

### ***2.1 Skattefritak***

Fordel ved at aksjer eller grunnfondsbevis mottas som gave fra arbeidsgiver eller kjøpes til underkurs, kan bli skattefri inntil visse beløpsgrenser etter reglene om skattefritak for visse naturalytelser, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» under pkt. 2 «Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold».

Får skattyter aksjer mv. utover det som er skattefritt etter reglene om gaver i arbeidsforhold, kan den skattepliktige fordel ved de overskytende aksjer reduseres etter reglene nedenfor.

### ***2.2 Reduksjon av fordelene***

#### ***2.2.1 Generelt***

Har ansatte i et aksjeselskap fått tilbud om erverv av aksjer i selskapet etter en generell ordning i bedriften, settes fordelene til differansen mellom antatt salgsverdi redusert med 20 pst., og det den ansatte har betalt for aksjen. Reduksjonen i den skattepliktige fordel kan ikke overstige kr 1500 per år per person.

Regelen ovenfor gjelder også når aksjen er ervervet ved innløsning av opsjon eller tegningsrett i arbeidsforhold, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)».

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 aksjeervert 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 proposjonalt med lønnens størrelse, se FIN i Utv. 1985/674.

#### *2.2.3 Konsern*

Ordningen gjelder også når ansatte i datterselskap erverver aksjer i morselskap i konsern. Som morselskap anses selskap som eier mer enn ni tideler av aksjene i datterselskapet, og som har en tilsvarende del av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen. Regelen gjelder også ved ervert av aksjer i et utenlandsk morselskap.

#### *2.2.4 Flere kjøp i året*

Har det funnet sted flere aksjeervert til underkurs i løpet av inntektsåret blir beregningsgrunnlaget for 20 pst.-reduksjonen summen av aksjenes salgsværdi på de forskjellige ervertstidspunkt.

Beløpsbegrensningen på kr 1500 gjelder den totale fordel som kan oppnås skattefritt i løpet av ett inntektsår.

#### *2.2.5 Ektefeller*

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

### **2.3 Fastsettelse av salgsværdi**

#### *2.3.1 Børsnoterte aksjer*

For børsnoterte aksjer vil normalt salgsværdien vææ kursværdien på tidspunktet aksjene ervertes, se nedenfor.

#### *2.3.2 Ikke-børsnoterte aksjer*

Utgangspunktet er at aksjene skal værdsettes til antatt salgsværdi. Dersom det har vææ foretatt reelt salg av denne type aksjer, legges prisen som er oppnådd ved slikt salg til grunn. Dersom salgsværdien ikke med rimelig sikkerhet kan fastsettes på annen måte settes salgsværdien til notering på meglerliste eller aksjens andel av selskapets fulle skattemessige formuesværdi.

### **3 Tidfesting av inntektsføring**

Fordelen ved ansattes kjøp av aksjer til underkurs skal føres til inntekt det år aksjene mottas eller på det tidligere tidspunkt aksjen kunne vææ mottatt (kontantprinsippet).

Aksjene anses mottatt på det tidspunkt den ansatte får råderett over eller rettigheter etter aksjene, f.eks. rett til å stemme, selge aksjene mv. Dette tidspunktet vil være regulert av de aktuelle bestemmelser i asl./asal.

#### **4 Lønnsinnberetning mv.**

Fordelen ved kjøp av aksjer til underkurs er en trekkpliktig naturalytelse som inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, og skal innberettes under kode 132 A i lønns- og trekkoppgaven.

## **Aksjer mv. – formue**

*Sktl. § 2-36 (1), § 4-12, § 4-13 og § 4-51. FSFIN § 4-12.*

### **1 Generelt**

#### **1.1 Hovedregel**

Aksjer, grunnfondsbevis og andeler i norske og utenlandske selskaper som selskapslignes, er som hovedregel skattepliktig formue hos de eiere som etter de generelle regler er pliktig til å betale formuesskatt. Om hvem som er pliktig til å svare formuesskatt, se stikkord «Formue».

Om beregning av verdien på ikke-børsnoterte aksjer, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under pkt. 12 «Verdsettelse av aksjer». Om bruken av slik beregnet verdi, se nedenfor.

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

#### **1.2 Unntak**

##### **1.2.1 Andeler i samvirkeforetak**

Andeler i samvirkeforetak skattlegges ikke som formue hos andelseierne.

##### **1.2.2 Grunnfondsbevis**

Grunnfondsbevis som eies av:

- sparebank
- gjensidig forsikringselskap
- kreditt- og hypotekforening, eller
- selveiende finansieringsforetak

skal ikke regnes som formue.

##### **1.2.3 Utenlandske aksjonærer**

Utenlandske aksjonærer er fritatt for formuesskatt av aksjer i norske selskaper, med mindre aksjen er eiet som ledd i næringsvirksomhet som er skattepliktig til Norge.

### **2 Hvem anses som eier**

Formuesverdien av aksjer lignes hos den virkelige eier av aksjene. Normalt vil dette være den som er registrert som eier i selskapets aksjeeierbok eventuelt i Verdipapirsentralen (VPS), jf asl kap. 4, del II og aasl kap. 4, del II. Om hvem som skal anses som eier i spesielle tilfeller, se stikkord «Eierbegrepet».

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 ligned som eier av aksjene eller grunnfondsbeviset dersom feilen skyldes at noen har forsømt å gi melding til selskapets eller innretningens styre om at aksjen eller grunnfondsbeviset er realisert, jf. sktl § 4-51. Denne regelen gjelder likevel ikke dersom den oppførte eier, kan påvise hvem som er den virkelige eieren.

### **3 Fastsetting av formuesverdi**

#### **3.1 Andeler i verdipapirfond**

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

#### **3.2 Grunnfondsbevis**

Verdien av grunnfondsbevis fastsettes til 100 pst. av kursverdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret). Er kurs på grunnfondsbevis ikke notert eller kjent, fastsettes formuesverdien til 100 pst. av antatt salgsverdi.

#### **3.3 Børsnoterte aksjer**

Aksjer i børsnoterte selskaper verdsettes ved formuesligningen til 100 pst. av kursverdien notert på norsk eller utenlandsk børs ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret). 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 tilfeller på grunnlag av selskapets formue ved inntektsårets utgang, se nedenfor.

#### **3.4 SMB-noterte aksjer**

Er aksjen kursnotert på listen for små og mellomstore bedrifter (SMB-listen) ved Oslo Børs fastsettes formuesverdien til 65 pst. av kursverdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret).

#### **3.5 Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper**

##### **3.5.1 Hovedregel, generelt**

For aksjer i norske selskaper som ikke er børsnotert, skal som hovedregel aksjenes formuesverdi ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året forut for ligningsåret), legges til grunn ved formuesligningen av aksjonærene som eier aksjene ved inntektsårets utgang. Denne formuesverdien er fastsatt av ligningsmyndighetene ved ligningen av selskapet for forrige inntektsår. Om denne fastsettelsen, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under pkt. 12 «Verdsettelse av aksjer».

Er selskapet gått konkurs i løpet av inntektsåret, anses de tidligere aksjonærer ikke å eie aksjer ved inntektsårets utgang.

##### **3.5.2 Hovedregel, splitt og spleis med uendret størrelse av aksjekapitalen**

Ved splitt eller spleis med uendret størrelse av aksjekapitalen skal også formuesverdien i selskapet ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året forut for ligningsåret) legges til grunn ved formuesligningen av aksjonærene ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret). Denne formuesverdien må imidlertid fordeles på det nye antall aksjer som den uendrede aksjekapitalen består av per 1. januar i ligningsåret (utgangen av inntektsåret), se Ot.prp. nr. 1 (1999-2000) pkt. 4.4.1 (side 30/31).

### *3.5.3 Hovedregel, forhøyelse eller nedsettelse av aksjekapitalen uten inn eller utbetaling*

Ved forhøyelse eller nedsettelse av aksjekapitalen uten inn- eller utbetaling fra/til aksjonærene skal også formuesverdien ved inntektsårets begynnelse (1. januar i året forut for ligningsåret) som skal legges til grunn. Er antall aksjer økt eller redusert ved forhøyelsen/nedsettelsen, vil denne formuesverdien måtte fordeles på det nye antall aksjer som aksjekapitalen består av per 1. januar i ligningsåret (utgangen av inntektsåret).

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

Verdien ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret) skal legges til grunn hvis:

- aksjekapitalen er forhøyet eller satt ned, f.eks. ved fusjon eller fisjon og det er foretatt innbetaling fra eller utbetaling til aksjonærene
- selskapet i inntektsåret har ervervet egne aksjer uten nedskrivning av aksjekapitalen
- aksjeselskapet er stiftet ved overgang fra personlig firma til aksjeselskap eller
- aksjene er strøket fra notering på børs eller notering på SMB-listen ved Oslo Børs

i løpet av inntektsåret (året forut for ligningsåret).

### *3.5.5 Nystiftet aksjeselskap, generelt*

Ved ligning av aksjonærene i stiftelsesåret skal formuesverdien, for aksjer i ikke- børsnoterte aksjeselskaper stiftet i inntektsåret, settes til 65 pst. av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs ved stiftelsesårets utgang. Dette gjelder også når det er foretatt kapitalforhøyelse med innbetaling fra aksjonærene i stiftelsesåret, se FIN i Utv. 2002/1112. Det samme gjelder for aksjeselskaper som er stiftet ved fisjon eller fusjon, se FIN i Utv. 2000/1687.

Ved ligning av aksjeselskapet i stiftelsesåret skal det på vanlig måte fastsettes en aksjeverdi ved utgangen av året til bruk hos aksjonærene ved utgangen av året etter stiftelsesåret.

### *3.5.6 Nystiftet aksjeselskap, omdannelse*

Aksjene i et nystiftet aksjeselskap som er omdannet fra personlig firma eller ansvarlig selskap skal verdsettes etter de ordinære regler, men da til formuesverdien ved utgangen av inntektsåret (1. januar i ligningsåret). I disse tilfeller vil samme formuesverdi bli lagt til grunn to år på rad som verdi på aksjene ved ligningen av aksjonæren.

Dette gjelder ikke for aksjer i nystiftet selskap stiftet ved annen type omdannelse f.eks. ved fisjon eller fusjon. Disse verdsettes etter reglene for nystiftede selskaper til 65 pst. av summen av aksjenes pålydende beløp og overkurs, se FIN i Utv. 2000/1687.

### Eksempel

*Er aksjenes pålydende kr 100 000 og overkurs kr 200 000 blir verdien av aksjene kr 300 000 x 65 pst.*

### **3.6 Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper**

Ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes til 65 pst. av aksjenes antatte omsetningsverdi ved inntektsårets utgang (1. januar i ligningsåret).

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.

Skattyteren kan fra og med inntektsåret 2001 kreve at ikke-børsnoterte aksjer i utenlandske selskaper verdsettes etter sktl. § 4-12 (3), jf. § 4-13, dvs. etter samme regler og verdsetting som for aksjer i ikke-børsnoterte norske selskaper, jf. Ot.prp. nr. 1 (2000-2001) pkt. 5.7.2 side 33. Se ovenfor under pkt. 3.5 «Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper» og stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under pkt. 12.1 «Fastsettelse av formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper». Dette medfører for eksempel at formuesverdien for aksjene skal baseres på selskapets formuesverdier ved inntektsåret inngang og at forretningsverdier (goodwill) ikke skal være med i formuesverdien.

Forutsetningen for verdsettelse etter forholdsmessig andel av selskapets samlede formuesverdier, er at skattyteren kan sannsynliggjøre selskapets samlede skattemessige formuesverdi. Verdsettelsen av formuesobjekter i det utenlandske selskap skal følge de norske skatteregler for slik verdsettelse. Om verdsettelse av fast eiendom mv. i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 5 «Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet».

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

Det er ligningsmyndighetene for skattyterens bostedskommune som skal foreta verdsettelsen.

#### **4 Taushetsplikt**

Aksjeverdien i ikke-børsnoterte selskaper er underlagt taushetsplikt, se stikkord «Taushetsplikt» under pkt. 6.5.4 «Aksjeselskap og aksjonærer mv.».

## **Aksjer - realisasjon av aksjer mv.**

*Sktl. § 2-3 (3), § 2-5 (1) b, § 5-1 (2), § 5-30 (1) og (2), § 6-2 (1), § 9-2 (1) bokstav h, § 9-4, §§ 10-30 til 10-37 og § 19-2 (1) bokstav a, (2) bokstav a og (3) bokstav e. FSFIN § 10-32.*

### **1 Generelt**

Gevinst ved realisasjon av aksje mv., se nedenfor, skattlegges som alminnelig inntekt. Tilsvarende er det som hovedregel fradragsrett for tap. Skatteplikten/fradragsretten gjelder uavhengig av hvor lenge skattyter har eid aksjene, selv om skattyter har ervervet aksjene ved arv eller de er eiet utenfor næring.

Om realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

#### **1.1 RISK-beløp**

Om beregning av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)». Om bruk av RISK beløp, se nedenfor.

### **2 Hvilke aksjer mv. omfattes**

#### **2.1 Hovedregel**

Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. gjelder for:

- aksjer i norsk eller utenlandsk selskap
- andel i norsk eller utenlandsk aksjefond eller obligasjonsfond
- grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak
- tegningsrett/tildelingsbevis i norsk/utenlandsk selskap.

## **2.2 Unntak, skatteavtale**

Det kan i skatteavtale være særregler som begrenser eller avskjærer skatteplikten til Norge for aksjegevinster mv. i utenlandske selskaper, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 8.2 «Inntekt».

## **2.3 Unntak, andel/aksje i boligselskap**

Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av aksje mv. etter reglene i dette kapittel gjelder ikke ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap som nevnt i sktl. § 7-12. Om gevinstbeskatning på slike andeler/aksjer, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

## **3 Hvem er skattepliktig**

### **3.1 Bosatt/hjemmehørende i Norge**

#### **3.1.1 Hovedregel**

Personer bosatt/selskaper hjemmehørende i Norge er som hovedregel skattepliktige for gevinst/har fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. i norske og utenlandske selskaper.

Fylkes-, herreds- og bykommuner er i utgangspunktet ikke skattepliktige for gevinst ved realisasjon av aksjer og andeler i aksjeselskaper eller likestilt selskap. De er likevel skattepliktige ved realisasjon av aksjer mv. i selskap som driver virksomhet som går ut på produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft fra vannkraftverk. Det samme gjelder aksjer i selskap som direkte eller indirekte eier aksjer eller andeler i selskaper som driver slik virksomhet, se sktl. § 2-5.

#### **3.1.2 Unntak, aksjefond**

Aksjefond skattlegges ikke for gevinst/har ikke fradragsrett for tap ved realisasjon av aksje forutsatt at aksjefondet ifølge vedtektene ikke har anledning til å utdele aksjegevinst i form av utbytte.

#### **3.1.3 Unntak, individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA)**

Det er ikke skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Se for øvrig stikkord «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».

#### **3.1.4 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 for øvrig stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

### **3.2 Bosatt/hjemmehørende i utlandet**

I utgangspunktet er person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet ikke skattepliktige til Norge for gevinst ved realisasjon av aksjer mv. I visse tilfeller kan likevel utenlandske skattytere være skattepliktige til Norge for gevinster/ha fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer mv. Dette gjelder:

- personer bosatt/selskaper hjemmehørende i utlandet for aksjegevinst/tap eiet som ledd i næringsdrift eller virksomhet i Norge. Om hva som anses som aksjer i næring, se «Tap» under pkt. 4.3 «Tilknytning til næringsvirksomhet, aksjer».
- personer bosatt i utlandet som tidligere har vært skattepliktige til Norge som innenlandsboende. Skatteplikten/fradragsretten gjelder bare for realisasjon av aksjer mv. i norske selskaper. I denne forbindelse regnes ikke andel i aksjefond som aksje. Forutsetningen er at aksjen er realisert innen fem år etter utløpet av det kalenderår da skatteplikt til Norge på grunnlag av bosettelse er bortfalt. Skatteplikten/fradragsretten gjelder selv om skattyteren er utenlandsk statsborger, og selv om aksjen mv. er ervervet før innflytting til Norge eller etter utflytting fra Norge, jf. FIN i Utv. 2000/551. Dette gjelder uavhengig av hvor lenge skattyter var skattepliktig til Norge som innenlandsboende, se sktl. § 2-3 (3).

(Skatteplikten for personer bosatt i utlandet kan imidlertid være begrenset i skatteavtale med det land der skattyter er bosatt.)

## **4 Skatteutløsende disposisjoner**

### **4.1 Realisasjon**

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

Om tilfeller hvor egne aksjer selges av aksjonær til selskapet eller av selskapet til aksjonær eller til andre, se nedenfor. Om innløsning av aksjer med nedsettelse av aksjekapitalen, herunder likvidasjon av selskapet, se nedenfor. Om kjøp og salg innen konsern, se nedenfor.

### **4.2 Fusjon/fisjon**

Om overdragelse av aksjer ved fusjon/fisjon, se stikkord «Fusjon av selskap» og stikkord «Fisjon av selskap».

### **4.3 Særlig om kjøp og salg innen konsern**

Det kan også foreligge realisasjon selv om en selger etter et salg har i behold en indirekte eierinteresse gjennom et datterselskap, se HRD i Utv. 2002/639. F.eks. anses det normalt som realisasjon at skattyter selger aksjer til et aksjeselskap som er heleid av selger. Salg av aksjer i datterselskap til et annet heleid datterselskap og en etterfølgende fusjon av datterselskapene kan imidlertid nøytralisere virkningene av aksjesalget, slik at det i realiteten ikke har skjedd noen endring i karakteren av eierinteressen, se HRD i Utv. 2002/968.

### **4.4 Særlig om kjøp og salg av «egne aksjer»**

#### **4.4.1 Generelt**

Med «egne aksjer» menes aksjer i det aksjeselskapet som kjøper eller selger aksjene. Etter aksjelovens § 9-2 kan et selskap erverve aksjer i seg selv og bli sittende med dem, såfremt pålydende av den samlede beholdning av «egne aksjer» ikke overstiger 10 prosent av aksjekapitalen.

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

#### **4.4.2 Aksjonærers salg av aksjer til selskapet («egne aksjer»)**



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

Selger aksjonæren ikke alle 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 nedenfor under pkt. 4.5.3 «Innløsning av aksjer og nedskrivning av aksjekapitalen med bare delvis eller ingen endring av eierposisjon».

#### *4.4.3 Selskapets salg av «egne aksjer»*

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

#### *4.4.4 Særlig om overføring av egne aksjer uten vederlag*

Et aksjeselskaps overføring til aksjonærer av egne aksjer uten vederlag, vil ikke være en realisasjon. Om eventuell uttaksbeskatning av selskapet, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Om eventuell utbytte beskatning av aksjonærene, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### ***4.5 Innløsning av aksjer med nedsettelse av aksjekapital, herunder likvidasjon av selskapet***

#### *4.5.1 Innløsning av enkeltaksje*

Innløsning av en eller flere aksjer med tilsvarende nedskrivning av aksjekapitalen, omfattes som hovedregel av de alminnelige regler om realisasjon, og gevinstberegningen vil følge de alminnelige reglene, jf. nedenfor.

#### *4.5.2 Innløsning eller sletting av selskapets egne aksjer*

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

#### *4.5.3 Innløsning av aksjer og nedskrivning av aksjekapitalen med bare delvis eller ingen endring av eierposisjon*

Innløsning av aksjer anses bare som realisasjon i det omfang vedkommende aksjonær oppgir eierposisjon i selskapet.

#### Eksempel 1

*Nedskrivning av aksjekapitalen ved innløsning av alle aksjene samtidig med at tidligere aksjonær tegner ny aksjekapital som ledd i refinansiering av selskapet, anses ikke som realisasjon for den del skattyter beholder av tidligere eierposisjon. Hele eierandelen anses bare realisert ved nedskrivning og innløsning dersom aksjonæren helt oppgir sin eierposisjon i selskapet. Se HRD i Utv. 1999/477.*

#### Eksempel 2

*Innløsning av aksjer i selskap med flere eiere, der alle eierne innløser samme prosentandel av sine aksjer slik at innløsningen ikke medfører at noen av aksjonærene endrer sin eierposisjon. For eksempel vil fire aksjonærer som hver eier 1/4 av aksjene opprettholde sin eierposisjon dersom de hver innløser 10 pst. av sine aksjer. Aksjonærene vil ikke anses å ha realisert aksjene. Se FIN i Utv. 2001/1399.*

### Eksempel 3

*Innløsning av aksjer i selskap med flere eiere, der bare en av eierne innløser en del av sine aksjer, vil ikke medføre tilsvarende reduksjon av eierposisjon. Et aksjeselskap har to aksjonærer som eier 50 aksjer hver. Ved innløsning av 25 aksjer fra en av aksjonærene i selskapet, er hans beholdning av aksjer redusert fra 50 til 25 (dvs. med 50 pst.). Eierposisjonen vil da bare være redusert fra 1/2 (50/100) til 1/3 (25/75), dvs. med 33,3 pst. av aksjonærens tidligere eierandel. Aksjonæren anses å ha realisert 33,3 pst. av sine aksjer, og ikke 50 pst. Se HRD i Utv. 2001/405.*

#### *4.5.4 Likvidasjon/oppløsning av selskapet/nedskrivning av aksjekapitalen til null*

Hel likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap/nedskrivning av aksjekapitalen til null, med innlevering av alle aksjene eller tilsvarende og oppgivelse av alle aksjerettighetene, skal anses som realisasjon av de likviderte aksjer. Utbetaling fra selskapet til aksjonærer behandles som vederlag ved gevinstberegningen.

### **4.6 Konkurs**

Konkurs i selskapet regnes som realisasjon av aksjen med null i vederlag. Tap fradras i det inntektsår konkurs åpnes. Gevinst som skyldes f.eks. negativ RISK, inntektsføres i det inntektsår konkurs åpnes. Blir det utbetalt dividende vedrørende aksjene i et senere år, blir det full skatteplikt for bruttobeløpet.

## **5 Hvilke aksjer anses realisert**

### **5.1 Hovedregel**

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, (først inn først ut - FIFU-prinsippet). Skattyter har som hovedregel ikke adgang til selv å velge hvilke aksjer som skal anses solgt.

Ervervstidspunktet for fondsaksjer er lik tidspunktet for registrering i Foretaksregisteret. Om fordeling av opprinnelig kostpris og RISK-beløp på stamaksje og fondsaksje, se nedenfor under pkt. 7.8 «Aksjer ervervet ved konvertering av lån til selskapet» og stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

Ved skattefri fusjon/fisjon beholder aksjonærene sine opprinnelige ervervstidspunkt. Har aksjonæren i det overdragende selskap ervervet aksjene i flere puljer må ervervstidspunktene overføres til aksjene han får i det overtakende selskap. Bytteforholdet brukes som omregningsfaktor for å avgjøre hvor mange av aksjene i det overtakende selskap som er ervervet på de ulike tidspunktene. Om fordeling av opprinnelig kostpris og RISK-beløp, se nedenfor om pkt. 7.1.1 «Sentralt RISK-register» og stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

Skattyter må holde rede på ervervstidspunktet for de enkelte aksjene og gi ligningsmyndighetene opplysninger om dette det år gevinst/tap skal fastsettes. Dersom skattyter ikke kan dokumentere opplysningene på ligningsmyndighetenes oppfordring, anses aksjer med laveste inngangsverdi realisert først.

Skattyter har anledning til å velge blant aksjer anskaffet samme dag.

### **5.2 Unntak, 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. Dette medfører at dersom aksjene har ulik kostpris, står skattyter fritt til å velge hvilken av disse som skal anses realisert først. Disse aksjene vil imidlertid måtte anses å være realisert før aksjer ervervet etter 1. januar 1992.

## **6 Beregning av gevinst/tap**

### **6.1 Generelt**

Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer mv. settes til vederlaget (utgangsverdien) fratrukket aksjens inngangsverdi. Er inngangsverdien negativ på grunn av negative RISK-beløp, blir gevinsten summen av vederlag og det beløp som står som negativ inngangsverdi. Om inngangsverdi, se nedenfor. Om RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

#### *6.1.1 Omkostninger*

Omkostninger i forbindelse med erverv av aksjer skal aktiveres og kommer først til fradrag i realisasjonsåret.

Meglerprovisjon og andre omkostninger, f.eks. avgift ved omsetning av aksjer som selgeren har hatt i forbindelse med kjøpet eller salget, kan føres til fradrag i selgerens inntekt i realisasjonsåret. Disse omkostningene inngår ikke i gevinst- eller tapsberegningen. Dette gjelder selv om det er begrensninger i fradragsretten for tapet. Beløpet føres til fradrag i «Oppgave over realisasjon av aksjer mv.» post 303 (RF-1061).

Nærmere om behandling av ulike kostnader ved oppkjøp av selskap, se stikkord «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.».

### **6.2 Begrensning av tapsfradrag**

#### *6.2.1 Oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992*

I de tilfeller inngangsverdien er oppregulert 1. januar 1992 etter overgangsreglene til:

- regnskapsmessig egenkapital eller
- godkjent takst

vil skattyter ikke kunne kreve fradrag for den delen av et tap (etter foretatte RISK-reguleringer og eventuell korrigering for nedsatt aksjekapital med tilbakebetaling til aksjonærene) som skyldes ovennevnte oppregulering ut over kostpris/skattemessig formuesverdi per 1. januar 1992. (Dette gjelder også ved realisasjon etter utgangen av år 2001, jf. lovendring av 15. juni 2001 nr. 46.) Tapsbegrensningen gjelder i forhold til hver enkelt aksje. Hvis bruk av regnskapsmessig egenkapital eller godkjent takst gir tap, og bruk av skattemessig formuesverdi eller historisk kostpris gir gevinst, settes gevinsten til null. I tillegg kan det gis fradrag for kostnader ved erverv og realisasjon som nevnt i sktl. § 10-33.

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:*

a) historisk kostpris, kr 50

b) takst per 1. januar 1992, kr 100

c) skattemessig formuesverdi 1. januar 1992, kr 80

d) positivt RISK-beløp for perioden 1. januar 1993 til 1. januar 2002 er kr 27

Aksjene realiseres i 2002 for kr 60, før reduksjon for transaksjonsomkostninger som alltid er fradragsberettiget, jf. ovenfor.

	Historisk kostpris	Skattemessig formuesverdi	Takst
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 tap som fremkommer ved bruk av takstverdien som inngangsverdi på aksjen skal ikke komme til fradrag, fordi det kun 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 med andre ord kreves fradrag for et tap på 47.

### 6.2.2 Tap ved gavesalg av aksjer

«Tap» som skyldes gaveelement ved gavesalg er ikke fradragsberettiget, se stikkord «Tap». Selges en aksje mot det vederlag som tilsvarer den virkelige verdi (omsetningsverdien) anses aksjen for realisert, selv om vederlaget er satt svært lavt eller til 0, jf. FIN i Utv. 1995/474. Er vederlaget lavere enn omsetningsverdien (gavesalg) og er omsetningsverdien 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 under oppregulert inngangsverdi.

Om et tilfelle ved salg av aksjer til antatt underpris som ikke inneholdt gavehensikt, se URD i Utv. 1998/707.

## 7 Inngangsverdi

### 7.1 Generelt

Aksjens inngangsverdi settes enten til opprinnelig kostpris, herunder inngangsverdi ved arv eller gave, eller oppregulert verdi etter overgangsreglene per 1. januar 1992:

- regulert med RISK-beløp i eiertiden
- korrigert for utbytte i særlige tilfeller, se nedenfor
- korrigert for omfordeling av inngangsverdi ved utstedelse av fondsaksjer, fusjon, fisjon, splitt og spleis
- redusert med nedskrivning i forbindelse med tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital
- redusert med nedskrivning for negativ saldo etter overgangsreglene i forbindelse med skattereformen

- redusert med betinget avsatt gevinst for næringsaksjer etter de tidligere regler
- økt med inngangsverdien på aksjer som er innløst uten at de anses realisert, se ovenfor

### *7.1.1 Sentralt RISK-register*

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

- RISK-beløp for alle aksjeselskap og aksjefond. Videre omfatter registeret sparebanker som har grunnfondsbevis som er omsettelige i Norge
- alternative inngangsverdier per 1. januar 1992 for selskap som er stiftet før 1. januar 1989
- justeringsfaktorer, jf. stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

Registeret er først og fremst til internt bruk for likningskontoret 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 undergitt taushetsplikt, men kan gis til selskapet og dets aksjonærer.

### *7.2 Ufullstendige opplysninger om inngangsverdi*

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

### *7.3 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, selskapet eller andre som rettslig hadde krav på vederlag i forbindelse med ervervet. Inkludert i opprinnelig kostpris medregnes kontantvederlag såvel som verdien av gjeldsovertakelse, naturalytelser, tjenester mv.

### *7.4 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.

### *7.5 Ansattes aksjer kjøpt til underkurs*

Inngangsverdien på aksjer kjøpt av ansatte til underkurs, er i gevinsttilfellene aksjens fulle omsetningsverdi på tidspunktet for den ansattes erverv av aksjen. Det er også denne aksjeverdi som skal være lagt til grunn ved fordelsberegningen på den ansattes hånd, se stikkord «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris». Dette gjelder selv om den ansattes fordel er satt til omsetningsverdi redusert med 20 pst.

Ved tapsfradrag settes inngangsverdien til det vedkommende har betalt tillagt det beløp skattyter er fordelsbeskattet for i forbindelse med ervervet.

Eksempel:

*En ansatt kjøper en aksje for kr 7000. Omsetningsverdien på ervervstidspunktet er kr 12 000. På grunn av regelen i sktl. § 5-14 (1) og (2) skal han på ervervstidspunktet bare skattlegges for kr 3500 (kr 12 000 - kr 7000 = kr 5000 - kr 1500 (fribeløp)).*

*Ved salg av aksjen til kr 17 000 er gevinsten kr 17 000 - kr 12 000 = kr 5000. Ved salg av aksjen til kr 4000 er tapet kr 6500 (kr 4000 - kr 10 500 (kr 7000 + kr 3500))*

### **7.6 Fondsaksje/friaksje**

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. Kostprisen fordeles på grunnlag av aksjenes pålydende beløp. Om omfordeling av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### **7.7 Aksje ervervet ved arv/gave**

For aksjer som er ervervet ved arv, skal kostprisen settes til omsetningsverdien ved dødsfallet. Er ervervet arveavgiftspliktig i Norge, kan kostprisen ikke settes høyere enn til den verdi som er lagt til grunn for arveavgiften. For aksjer som er ervervet ved arv/gave, der ervervet ikke er arveavgiftspliktig i Norge, gjelder ikke denne begrensningen.

Inngangsverdi for gjenlevende ektefelle, herunder videreføring av RISK-regulering før dødsfallet, er avhengig av ektefellenes formuesordning, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5.2 «Gjenlevende ektefelle».

Når det gjelder ikke-børsnoterte aksjer, verdsettes disse ved arveavgiftsberegningen i utgangspunktet til 30 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi per 1. januar i det år rådigheten erverves, se arveavgiftsloven § 11A. Den enkelte skattyter kan imidlertid med virkning for sin egen arveavgift alternativt velge at verdien settes til 100 pst. av aksjens forholdsmessige andel av selskapets skattemessige formuesverdi. Den enkelte arvings valg av arveavgiftsgrunnlag på ikke-børsnoterte aksjer er bestemmende for vedkommendes inngangsverdi for aksjen, se FIN i Utv. 1999/705. Om inngangsverdi for gjenlevende ektefelle eller for dødsbo, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

For aksjer mottatt som gave, legges den antatte salgsverdi på ervervstidspunktet til grunn som kostpris. Er gaven arveavgiftspliktig, kan kostprisen ikke settes høyere enn til den verdi som er lagt til grunn for arveavgiften. Ved gavesalg som er arveavgiftspliktig, blir det likevel ikke beregnet arveavgift i de tilfeller vederlaget minst fastsettes til 30 pst. av formuesverdien. I slike tilfeller legges vederlaget til grunn som inngangsverdi.

Mer om inngangsverdi for aksjer ervervet ved arv eller gave, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5 «Inngangsverdi for arvet formuesgjenstand/-rettighet» og pkt. 6.2.2 «Eiertid».

### **7.8 Aksjer ervervet ved konvertering av lån til selskapet**

Konvertering (ombytting) av fordring på et aksjeselskap i aksjer i samme eller andre selskaper, må anses som en realisasjon av fordringen. Inngangsverdien på de aksjer som erverves tilsvarer utgangsverdien på fordringen som igjen settes til fordringens omsetningsverdi på konverteringstidspunktet. Er verdien på fordringen på konverteringstidspunktet null, skal inngangsverdien på aksjene således fastsettes til null, jf. FIN i Utv. 1995/1064 og Utv. 2002/183 og LRD i Utv. 2000/57.

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 stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner» under pkt. 7.2 «Inngangsverdi på det underliggende objekt».

### **7.9 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon, generelt**

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

Ved innfusjonering av datterselskap i morselskap, 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 tilordning av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

For aksjonærer som har blitt 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 stikkord om «Fusjon av selskap».

#### 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 selskap XY skal A ha 3 aksjer.*

*Inngangsverdien på de 3 aksjene i XY blir da henholdsvis:*

*a) 6 (2/3 av 9) (aksjen anses ervervet i 1993)*

*b) 8 (9/3 + 15/3) (aksjen anses ervervet med en halvdel i 1993 og en halvdel i 1995)*

*c) 10 (2/3 av 15) (aksjen anses ervervet i 1995)*

### **7.10 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon, konsernfusjon**

Inngangsverdien på vederlagsaksjene ved skattefri konsernfusjon skal settes lik inngangsverdien på de innløste aksjene i det overdragende selskap. Vederlagsaksjene skal ikke i tillegg tilordnes en del av inngangsverdien til stamaksjene i morselskapet. Stamaksjene ved fondsemisjonen beholder derfor sin opprinnelige inngangsverdi.

### **7.11 Aksjer ervervet ved skattefri fusjon**

Ved skattefri fusjon beholder aksjonærene i utgangspunktet sine samlede inngangsverdier. For aksjonærene i de overdragende selskap skal den samlede inngangsverdien på aksjene de mottar i det overtakende selskap være lik den samlede inngangsverdien på aksjene de hadde i det overdragende selskap (det opprinnelige) før fusjonen. Inngangsverdien per aksje beregnes

etter bytteforholdet mellom aksjene. Har aksjonæren aksjer i flere av selskapene skal samlet inngangsverdi fordeles etter nettoverdiene i selskapet.

For aksjonærer som har blitt 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 stikkord om «Fisjon av selskap».

Eksempel (hvor det skjer en fullstendig fisjon):

*A eier 4 aksjer i selskap X.*

*Inngangsverdien på aksjene er hhv.:*

*a) 2 aksjer à kr 5 (ervert i 1993) og*

*b) 2 aksjer à kr 20 (ervert 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 aksje som A mottar i selskap Y, vil få en inngangsverdi på 50.*

Eksempel hvor fisjonen skjer ved nedsettelse av pålydende i det overdragende selskap:

*A eier 4 aksjer i selskap X.*

*Inngangsverdien på aksjene er hhv.:*

*a) 2 aksjer à kr 5 (ervert i 1993) og*

*b) 2 aksjer à kr 20 (ervert i 1995).*

*Pålydende per aksje er kr 500 (sum pålydende 2000).*

*Selskap X fisjonerer ut 30 pst. av aksjekapitalen (en skattefri fisjon forutsetter da at også 30 pst. 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 selskap Y skal A ha 2 aksjer med pålydende per aksje kr 300 (sum pålydende 600).*

*Inngangsverdien på aksjene i selskap Y blir hhv.*

*a) 1 aksje med 30 pst. av 2 aksjer à kr 5 = kr 3 (ervert i 1993) og*

*b) 1 aksje med 30 pst. av 2 aksjer à kr 20 = kr 12 (ervert i 1995).*

*Gjenværende inngangsverdi på aksjene i selskap X blir hhv.:*

*a) 2 aksjer à kr 5 x 70 pst. = 3,50 per aksje (ervert i 1993) og*



*b) 2 aksjer à kr 20 x 70 pst. = 14,- per aksje (ervert i 1995).*

### **7.12 Spleiset aksje**

Slås flere aksjer sammen til én aksje slik at det samlede antall aksjer i selskapet reduseres uten at aksjekapitalen endres, må det skje en omfordeling slik at samlet opprinnelig anskaffelsesverdi for de aksjene som spleises til én ny aksje, blir anskaffelsesverdi for den nye spleisende aksjen. Om omfordeling av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### **7.13 Splittet aksje**

Deles en aksje opp i flere aksjer, fordeles den splittede aksjes inngangsverdi på de nye aksjene. Om omfordeling av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### **7.14 Aksje ervert ved opsjon**

Om inngangsverdi på aksjer ervert på grunnlag av en opsjon, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner» under pkt. 7.2 «Inngangsverdi på det underliggende objekt».

### **7.15 Aksjer i Norsk Vekst AS**

I tilfelle hvor negativ saldo fra årsoppgjøret for 1988 er avregnet mot aksjekapital i Norsk Vekst AS, skal inngangsverdien for aksjene ikke reduseres med den anvendte negative saldo.

### **7.16 Aksjer ervert ved omdanning fra deltakerlignet selskap som ligned etter nettometoden eller enmannsforetak til aksjeselskap**

Ved omdanning av selskap som deltakerlignet etter nettometoden eller av enmannsforetak til aksjeselskap, må det fastsettes en inngangsverdi for aksjene.

Ved skattepliktig omdanning fra selskap som deltakerlignet etter nettometoden eller av enmannsforetak til aksjeselskap, skal inngangsverdien på aksjene i utgangspunktet settes til omsetningsverdien på omdanningstidspunktet. Dvs. den verdi som er lagt til grunn ved skattingen av omdanning.

I tilfelle omdanningen fyller vilkårene for skattefri omdanning, skal inngangsverdien på aksjene ikke settes høyere enn den positive netto egenkapital som fremkommer etter de skattemessige verdier inklusiv eventuelt kontantinskudd, se FIN i Utv. 2000/1458.

Eventuell utbetaling fra aksjeselskapet til de tidligere eiere i forbindelse med omdanningen, kommer til fradrag i inngangsverdien. Eier foretaket/selskapet som omdannes aksjer som skal overføres i forbindelse med omdanningen, skal det tas hensyn til RISK-beløp ved fastsettelse av skattemessige verdier, se FIN i Utv. 1998/431.

Ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap skal over-/underpris ved deltakerens ervert av andel i det deltakerlignede selskap, inngå i gevinst/tapsberegning ved en eventuell senere realisasjon av aksjene, jf. FIN i Utv. 1994/1437.

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 stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### **7.17 Kapitalnedsettelse**

#### **7.17.1 Generelt**

Nedsettelse 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 kapitalnedsettelse vil følge ulike regler ettersom utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte.

#### **7.17.2 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.

Ved delvis likvidasjon hvor aksjonærsammensetningen er den samme etter innløsningen av aksjene, slik at det ikke foreligger realisasjon, vil aksjonæren ha krav på en oppregulering av inngangsverdien på de gjenværende aksjene. Oppreguleringsbeløpet settes til inngangsverdien på de innløste aksjene fratrukket det beløp som aksjonæren mottok ved innløsningen av aksjene. Se HRD i Utv. 2001/405 og Utv. 1999/477 og FIN 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 ovenfor under pkt. 6.2.1 «Oppregulert inngangsverdi per 1. januar 1992» og FIN i Utv. 1998/444.

#### **7.17.3 Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende**

Delvis nedskrivning av aksjenes pålydende med utbetaling til aksjonærene anses ikke som realisasjon. Den del av utbetaling som anses som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, herunder overkurs, skal redusere aksjenes inngangsverdi. Resten av utbetalingen skal behandles som utbytte. Nærmere om slik kapitalnedsettelse, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **7.18 Tilbakebetaling av overkurs**

Tilbakebetaling av overkurs likestilles med tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, nærmere om dette se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **7.19 Kapitalforhøyelse**

Forhøyelse av selskapets aksjekapital ved innbetaling og oppskrivning av pålydende på eldre aksjer medfører en forhøyelse av inngangsverdien på aksjene med det innbetalte beløp.

Tilskudd til aksjeselskap uten forbindelse med erverv av aksjer eller forhøyelse av aksjekapitalen anses ikke som en del av anskaffelsesverdien på aksjene.

### **7.20 Aksjer i næringsvirksomhet nedskrevet med gevinst**

Inngangsverdien på aksjer ervervet i næringsvirksomhet settes til kostpris redusert med eventuell aksjegevinst nedskrevet på aksjene i henhold til de tidligere reglene.

### **7.21 Aksjer mv. som etter overgangsreglene er brukt til avregning av negativ saldo**

#### **7.21.1 Negativ saldo etablert i 1990 eller tidligere**

Ved realisasjon etter utløpet av 1993 av aksjer, grunnfondsbevis mv. som er brukt til avregning av negative saldoer etablert i 1990 eller tidligere, skal inngangsverdien reduseres med:

- 70 pst. av det investerte beløp i de tilfeller som ikke er nevnt nedenfor,
- 50 pst. av det investerte beløp ved nytegning i andre selskap enn banker og kredittselskap når selskapet har 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 stikkord «Distriktskatteloven» side 196 og 197.

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

Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ.

Omdanning av obligasjon til aksjekapital medfører ikke nedskrivningsplikt.

#### *7.21.2 Negativ saldo etablert i 1991*

Når negativ saldo etablert i 1991 er avregnet ved nytegning av aksjer, grunnfondsbevis mv., eller erverv av driftsmidler, skal hele det avregnede beløp skrives ned på inngangsverdien på aksjen, grunnfondsbeviset mv.

Dette gjelder selv om inngangsverdien blir negativ.

#### **7.22 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 ved kjøpt tegningsrett, se foran under pkt. 7.4 «Aksjer ervervet ved nytegning».

### **8 RISK-regulering**

#### **8.1 Generelt**

Om fastsettelse av RISK beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)». Ved realisasjon av aksjer, grunnfondsbevis og andeler i aksje- og obligasjonsfond i selskap hjemmehørende i Norge, skal en RISK-regulert inngangsverdi legges til grunn ved gevinstberegningen.

Fra og med inntektsåret 2000 beregnes ikke RISK for grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av sktl. § 10-1. Derimot må det tas hensyn til tidligere års RISK.

RISK-regulering foretas uavhengig av om den som realiserer aksjen mv., er person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge eller i utlandet. Om når det kan være aktuelt å skattlegge gevinst/gi fradrag for tap ved realisasjon av aksjer for personer bosatt i utlandet, se

pkt. 3.2 «Bosatt/hjemmehørende i utlandet» foran og stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

## **8.2 Hvilke RISK-beløp skal medregnes**

### **8.2.1 Generelt**

Når en aksje realiseres, skal aksjens inngangsverdi opp- eller nedreguleres med nettosummen av de årlige RISK-beløp for de årene hvor skattyteren har eiet aksjen den 1. januar i året etter selskapets inntektsår. Dette gjelder også der selskapet har avvikende regnskapsår.

I tilfeller hvor RISK-beløpet er uriktig fastsatt pga. beregnings- eller registreringsfeil, skal en senere retting ha samme virkningstidspunkt som det opprinnelige uriktige fastsatte RISK-beløp.

Ved endring av aksjeselskapets ligning skal differanse-RISK tilordnes den som er eier av aksjen 1. januar i vedtaksåret.

Ved salg som skjer den 1. januar 2002 er det selgeren som tilordnes RISK-beløpet beregnet på grunnlag av selskapets tall for inntektsåret 2001 eller avvikende regnskapsår som utløp i 2001. Tilsvarende gjelder for differanse-RISK. Ved salg den 31. desember 2001 er det kjøperen som tilordnes RISK-beløpet for 2001.

### Eksempel:

*Arne har ervervet en aksje 1. november 1994 og selger den 31. desember 2001. Arnes inngangsverdi for aksjene skal da reguleres med RISK-beløpene beregnet på grunnlag av selskapets tall for inntektsårene 1994 (fordi han eiet aksjene per 1. januar 1995), 1995, 1996, 1997, 1998, 1999 og 2000 men ikke for 2001 fordi han ikke eiet aksjen per 1. januar 2002.*

### **8.2.2 RISK ved likvidasjon**

Fra og med inntektsåret 2002 oppheves den avkortning av RISK-beløpet for enkelte former for realisasjon av aksjer som ble innført i 2001.

Lovendringen gis virkning for gevinst ved likvidasjon på det tidspunkt utdeling til aksjonærene tidligst kan gjøres etter asl./asal. § 16-9 1. januar 2002 eller senere. Se FIN i Utv. 2002/178.

### **8.2.3 Særlig om negativ RISK på grunnfondsbevis i sparebanker**

Dersom nedskrivning på utjevningfondet for å dekke tap i regnskapet i løpet av eiertiden, fører til akkumulert negativ RISK som igjen fører til at skattemessig inngangsverdi på grunnfondsbeviset blir lavere enn historisk kostpris, kan skattyter kreve at det ved fastsettelse av inngangsverdien skal ses bort fra akkumulert RISK når den er negativ.

## **8.3 Overføring mellom ektefeller**

Overføring av aksjer mellom ektefeller som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt), påvirker ikke inngangsverdien. Ved realisasjon av aksjer skal RISK-beløp i ektefellenes samlede eiertid tilordnes den ektefelle som realiserer aksjen. Dette gjelder også for eiertid før ekteskapsinngåelsen. Dette gjelder også for senere realisasjon av aksjer som er overtatt på skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse.

## **8.4 Deltakerlignet selskap og sameie**

Er det et selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden som selger aksje mv., skal RISK-reguleringen foretas ved gevinstberegningen i selskapet på grunnlag av selskapets/sameiets eiertid av aksjene uavhengig av hvor lenge de enkelte deltakere har eiet andel i selskapet/sameiet. Ved salg fra sameie som lignes etter bruttometoden foretas RISK-regulering hos hver deltaker etter deres eiertid.

Om deltakers forhold når han selger andel i selskap/sameie lignet etter nettometoden som eier aksjer på salgsstidspunktet for andelen, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

### **8.5 Dødsfall**

Overtar gjenlevende ektefelle aksjer som var eiet i felleseie, anses vedkommende å være eier av en ideell halvpart av aksjene i felleseie fra det opprinnelige ervervstidspunktet. Den andre halvparten anses ervervet ved dødsfallet og inngangsverdien for denne halvparten settes til omsetningsverdien på dødsfallstidspunktet. Gjenlevende ektefelle skal derfor bare ha halv RISK-regulering for ektefellenes eiertid før dødsfallet. Andre arvinger som overtar aksjer kan ikke benytte RISK-beløp tilordnet aksjene før dødsfallet. Se for øvrig «Arvelater/etterlatte/dødsbo». RISK tilordnet dødsbo ved offentlig skifte inngår i arvingens inngangsverdi ved senere utlodning.

### **8.6 Selskapet går konkurs/likvideres mv. i inntektsåret**

For selskaper som går konkurs eller likvideres skal RISK-beløp beregnet på grunnlag av selskapets tall fra 1. januar til tidspunktet for konkursåpning/likvidasjon, tilordnes den aksjonær som eiet aksjene på tidspunktet for konkursåpning ved konkurs og tidspunktet for forhåndsligningen ved frivillig likvidasjon.

## **9 Korrigering av inngangsverdi med utdelt utbytte**

### **9.1 Generelt**

#### **9.1.1 Hovedregel**

Ved beregning av RISK-beløp har utbytte kommet til fradrag, eventuelt vil komme til fradrag. Formålet med korrigeringsreglene som beskrives nedenfor er å sikre at utdelt utbytte kommer til fradrag i inngangsverdien til den som faktisk har mottatt utbyttet. Ved vurderingen er det avgjørende hvem som faktisk har mottatt utbytte fra selskapet. Er dette en annen skattyter enn den som får redusert beregningsgrunnlag for RISK med det avsatte utbyttet per 1. januar i ligningsåret, skal inngangsverdien korrigeres etter reglene beskrevet nedenfor. De korrigeringer som er nevnt nedenfor (under pkt. 9.2 «Utbytte utdelt til andre enn den som realiserer» og under pkt. 9.3 «Utbytte mottatt av den som realiserer») tar bare sikte på å rette opp skjevheter som følge av misforhold mellom faktisk mottatt utbytte og utbytte som er kommet til fradrag ved RISK reguleringen per 1. januar. Derimot tar ikke reglene sikte på å rette opp andre misforhold som f.eks. ulik utbytterett, se FIN i Utv. 1998/1206.

Reglene får ikke virkning hvor skattyter erverver aksje etter 1. januar og realiserer aksjen før tidspunktet for utbytteutdeling i samme år.

#### **9.1.2 Unntak**

Regulering beskrevet nedenfor av inngangsverdi med mottatt/ikke mottatt utbytte skal ikke foretas for grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av sktl. § 10-1.

### **9.2 Utbytte utdelt til andre enn den som realiserer**

Skattyter som realiserer sine aksjer kan kreve at inngangsverdien korrigeres i den utstrekning utbytte som er utdelt til en annen aksjonær har kommet til fradrag i selgers RISK-regulering. Korreksjonen skjer ved at utbyttet som er utdelt til andre legges til inngangsverdien på de realiserte aksjene ved beregning av gevinst/tap (slik at gevinsten reduseres/tapet økes tilsvarende).

Slik korreksjon er aktuell for aksjer ervervet i tidligere inntektsår når:

- de realiserte aksjene er ervervet i 1992 eller 1993, etter at utbytte ble utdelt vedkommende år. I slike tilfeller vil RISK-beløpet i ervervsåret være redusert med det utbyttet tidligere eier har mottatt eller
- de realiserte aksjene er ervervet i 1994 eller senere, etter at utbyttet er utdelt, når det utdelte utbyttet i ervervsåret er høyere enn det som ble avsatt i årsregnskapet for året før. I slike tilfeller vil RISK-beløpet i ervervsåret være redusert med den merutbetalingen utover det avsatte utbyttet som tidligere eier har mottatt og/eller
- aksjene realiseres før det regnskapsmessige avsatte utbyttet i foregående inntektsår er utdelt. I slike tilfeller vil det avsatte utbyttet redusere skattyterens siste RISK-regulering, selv om utbyttet tilfaller en senere eier.

### ***9.3 Utbytte mottatt av den som realiserer***

Har skattyter som realiserer aksjer mottatt utbytte som ikke har redusert hans RISK-regulering, skal dette utbyttet redusere hans inngangsverdi på de realiserte aksjene slik at gevinsten økes/tapet reduseres tilsvarende.

Slik reduksjon av inngangsverdi er aktuelt når:

- de realiserte aksjene er ervervet i 1994 eller senere, før tidspunkt for utdeling av utbytte avsatt i regnskapet for forrige år. Erververen har i slike tilfeller mottatt et utbytte i ervervsåret som har påvirket en tidligere eiers RISK-regulering. Dette gjelder også om den som realiserer har kjøpt aksjen før utbytteutdeling og selger samme år etter utbytteutdeling og/eller
- aksjene selges etter årets utbytteutdeling når det utdelte utbyttet enten overstiger det avsatte utbyttet i årsregnskapet for forrige år eller hvor det ikke er avsatt utbytte forrige år. Dette vil f.eks. være aktuelt ved utdeling av ekstraordinært utbytte. Merutbytte vil i slike tilfeller først redusere en senere eiers RISK-regulering.
- aksjene erverves og realiseres samme år av skattyter som mottar utbytte.

## **10 Oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene**

### ***10.1 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 av 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 overstiger 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 nedskrivning av aksjene, fisjon/fusjon av selskapet, skal oppregulert verdi korrigeres på samme måte som kostprisen korrigeres, se foran.

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 ovenfor.

Om gjennomføring av oppregulering hos deltakerne når slike aksjer selges av selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## ***10.2 Område for oppreguleringsadgangen***

### ***10.2.1 Generelt***

Oppreguleringsadgangen gjelder for aksjer, 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 næringsvirksomhet 1. januar 1992. Fondsaksjer ervervet på grunnlag av egne aksjer i perioden 1. januar 1989 til 1. januar 1992 anses i forhold til oppreguleringsadgangen for å være ervervet samtidig med stamaksjene. Om hva som anses ervervet og ervervstidspunktet for gjenlevende ektefelle ved den andre ektefelles død i tre årsperioden, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo». For aksje eiet av selskap som deltakerlignes fastsettes ervervstidspunktet for hver enkelt deltaker.

Oppreguleringsadgangen gjelder også for aksjer i Norsk Vekst AS, selv om aksjenes kostpris har vært nedskrevet med negativ saldo ved årsoppgjøret for 1988, forutsatt at aksjene ikke var eiet i næring.

### ***10.2.2 Aksjer i næringsvirksomhet***

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

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

## ***10.3 Oppregulert verdi for børsnoterte aksjer mv.***

### ***10.3.1 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 gul del bak i boken.

### ***10.3.2 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.

#### *10.3.3 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.

#### *10.3.4 Grunnfondsbevis*

For børsnoterte 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 grunnfondsbevis notert på norsk børs, se gul del bak i boken. For andre grunnfondsbevis settes inngangsverdien til den antatte salgsverdien per 31. desember 1991.

### **10.4 Oppregulert verdi for ikke-børsnoterte aksjer**

#### *10.4.1 Generelt*

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 regnskapsmessig 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 alternativer for oppregulering av aksjens inngangsverdi per 1. januar 1992, se Lignings ABC 1992 under stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer».

#### **10.5 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 til stede.

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 oversikt 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 verdier 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 1. januar 1992.



## **11 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Gevinst skattlegges/tap kommer til fradrag i det år eiendomsretten overføres eller opphører, f.eks. ved selskapets konkurs. Slike gevinster/tap skal aldri føres på gevinst- og tapskonto. Se for øvrig stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

## **12 Skattestedet**

Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv. skattlegges/fradragsføres for personlige skattytere i bostedskommunen. Gevinst/tap på aksjer i næringsvirksomhet skal imidlertid skattlegges/fradragsføres i næringskommunen. Gevinst/tap (aksjegevinster/tap tilhørende personlige skattytere utflyttet fra Norge), jf. sktl. § 2-3 (3), skattlegges/fradragsføres i aksjeselskapets (hoved)kontorkommune.

For aksjeselskaper skattlegges gevinst/fradragsføres tap i kontorkommunen.

## **13 Aksjonærens oppgaveplikt ved realisasjon**

Gevinst eller tap ved realisasjon av aksje mv. skal oppgis i selvangivelsen. I tillegg skal skattyter vedlegge selvangivelsen en oppgave med alle opplysninger som er nødvendige for å gjennomføre beregningen av gevinst/tap. Oppgaven skal gis på egen blankett «Oppgave over realisasjon av aksjer mv» (RF-1061).

# **Aksjer - RISK-beregning (allment)**

Emnet er flyttet til stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

# **Aksjer - RISK-beregning (gjennomgående RISK)**

Emnet er flyttet til stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)».

# **Aksjer - utbytte**

*Sktl. § 2-35 (2) 3. pkt., § 4-51, §§ 10-10 til 10-13, §§ 16-30 til 16-33. SSV §§ 3-5 (4) og 4-4. FSFIN § 10-11. FSSKD § 16-30.*

## **1 Formål og begrunnelse**

(Denne innledningen er ikke uttømmende mht. regler, men må leses i sammenheng med det øvrige nedenfor.)

Avkastning på aksjer, dvs. utbytte, er skattepliktig inntekt av kapital og inngår i alminnelig inntekt hos mottaker. Selskapet har imidlertid ikke fradragsrett i sin alminnelige inntekt for utdeling av utbytte. Når et norsk selskap deler ut av et skattlagt overskudd som utbytte, skattlegges derfor beløpet to ganger.

For å eliminere virkningen av denne dobbeltbeskatningen brukes det overfor norske aksjonærer en godtgjørelsesmetode der aksjonæren i visse tilfeller får fradrag i sin skatt for skatt på utdelt utbytte.

Godtgjørelsesmetoden krever at det foreligger et utbytte etter skattelovgivningen, og at utdelingen er lovlig etter aksjelovens regler. I motsatt fall blir det en tilsiktet dobbeltbeskatning. De lokale ligningsmyndigheter tar stilling til om aksjelovens regler er fulgt.

## **2 Generelt om utbyttebegrepet**

### **2.1 Hvilke selskaper**

Reglene nedenfor om utbytte gjelder for utbytte/renter på:

- aksjer i aksjeselskaper/allmennaksjeselskaper
- andeler i aksjefond
- grunnfondsbevis i sparebank, selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap
- andel i samvirkeforetak hvor årets renter av andelskapitalen hos den enkelte overstiger kr 100
- andel i annet selskap eller sammenslutning der deltakernes ansvar er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital, samt
- andel i interkommunale selskap som nevnt i selskapsl. § 1-1, 5. ledd, dersom deltakerne har ubegrenset ansvar for brøkdeler av selskapets forpliktelser som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser (DA)

### **2.2 Hvilke overføringer som er utbytte**

#### **2.2.1 Generelt**

Det skatterettslige utbyttebegrep sammenfaller ikke fullt ut med det selskapsrettslige utbyttebegrep. Som utbytte i forhold til 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.

Som utbytte til aksjonæren regnes etter skattelovgivningen også overføringer fra selskapet til aksjonærens ektefelle 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.

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.

Overføring til andre faller som hovedregel utenfor det skattemessige utbyttebegrep.

Det er uten betydning om utbyttet:

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

Slike overføringer kan f.eks. være ordinært kontant utbytte besluttet på generalforsamlingen, eller gjelde naturaltelse som f.eks. varer eller tjenester som selskapet selv produserer eller har kjøpt inn. Det kan videre gjelde varige driftsmidler, faste eiendommer e.l. Når selskapet

deler ut naturalia til aksjonæren, skal selskapet normalt uttaksbeskattes i tillegg til at utdelingen behandles som utbytte hos aksjonæren, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

#### *2.2.2 Tilleggsvederlag ved fusjon og fisjon*

Tilleggsvederlag som utdeles likt til alle aksjonærer ved fusjon/fisjon, behandles skattemessig som utbytte så langt den samlede aksjekapital ikke endres.

#### *2.2.3 Gaver vedtatt på generalforsamling*

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

#### *2.2.4 Vederlagsfri bruk av aksjeselskapets eiendeler*

Brukes selskapets eiendeler helt eller delvis vederlagsfritt av aksjonær som er ansatt i selskapet eller som tidligere har vært ansatt i selskapet, må det vurderes om fordelingen ved den vederlagsfrie bruk skal behandles som lønn, pensjon eller utbytte. I andre tilfeller anses aksjonærs vederlagsfrie bruk som utbytte.

#### *2.2.5 «Fordekte» verdioverføringer*

Overføringer mellom aksjonær og selskap kan i visse tilfeller reelt sett innebære en større netto verdioverføring fra selskapet til aksjonær enn det partene har anført overfor ligningsmyndighetene. 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 stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap»
- 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 i Utv. 1995/971
- salg fra selskap til aksjonær til underpris
- salg fra aksjonær til selskap til overpris

#### *2.2.6 Inntektstillegg ved skjønnslikning av selskapet*

Er selskapet tillagt uoppgitt inntekt ved skjønnslikning og midlene ikke er i behold i selskapet ved utgangen av inntektsåret, må det vurderes om midlene er tilflytt aksjonærene. Det må da tas stilling til om midlene også skal lignedes hos dem som utbytte, jf. HRD i Utv. 1974/676. Slikt utbytte vil normalt være ulovlig.

#### *2.2.7 Kapitalnedsettelse, generelt*

Nedsettelse 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 kapitalnedsettelse vil følge ulike regler ettersom utbetalingen har karakter av å være realisasjonsvederlag, tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital eller utbytte.

#### *2.2.8 Kapitalnedsettelse, innløsning av aksjer*

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. FIN i Utv. 1994/1420, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om tilfeller hvor slik innløsning likevel ikke følger reglene for realisasjon, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» under pkt. 7.17.2 «Innløsning av enkeltaksje(r)».

#### *2.2.9 Kapitalnedsettelse, delvis nedskrivning 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. Dersom det utbetales mer enn kapitalnedsettelsen, vil det overskytende alltid være utbytte, jf. FIN i Utv. 1994/291. 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 tidligere ssl. § 1-6.

Tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital er skattefri på utbetalingstidspunktet, men skal redusere aksjens inngangsverdi. Dette gjelder selv om aksjenes inngangsverdi er eller blir negativ. Utbetalingen kommer til beskatning gjennom gevinst-/tapsberegningen ved en senere realisasjon av aksjene.

Hvor innbetalt aksjekapital var nedskrevet som tapt, men hvor selskapet senere fikk økte verdier som ble anvendt til utbetaling, se HRD i Utv. V/429.

Delvis nedskrivning av aksjekapitalen uten utbetaling gir ikke rett til tapsfradrag.

Se også stikkord «Tilsidesettelse».

#### Eksempel på forskjellen mellom innbetalt og ikke-innbetalt aksjekapital:

*Et selskaps aksjekapital var i 1990 på kr 500 000, fordelt på 10 000 aksjer, hver med et pålydende på kr 50 som er innbetalt. Samme år overførte selskapet egne midler 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.*

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

#### *2.2.10 Tilbakebetaling av overkurs*

En tilbakebetaling av overkurs innbetalt til selskapet i forbindelse med aksjetegningen anses ikke som utbytte, dersom de selskapsrettslige vilkår for en slik tilbakebetaling er oppfylt, jf. asl./asal. § 3-2, 2. ledd nr. 4. Dette gjelder uavhengig av om tilbakebetalingen skjer i forbindelse med en kapitalnedsettelse. En slik tilbakebetaling av tidligere innbetalt overkurs

skal behandles på samme måte som tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, dvs. at utbetalingen ikke blir skattepliktig for mottakeren i utbetalingsåret, men skal redusere aksjenes inngangsverdi.

#### *2.2.11 Utdeling av aksjer*

Utdeling av fondsaksjer (friaksjer), 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 skattlagt som utbytte. Se FIN i Utv. 2001/1399.

#### *2.2.12 Refusjon av skatt og avgift på personinntekt*

Refusjon av skatt og avgift på beregnet personinntekt fra aksjeselskapet regnes ikke som utbytte, se for øvrig stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

#### *2.2.13 Utdeling fra obligasjonsfond*

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

#### *2.2.14 Avkastning på fondsobligasjoner*

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

#### *2.2.15 Bonus fra samvirkeforetak*

Bonus fra samvirkeforetak som lignes etter sktl. §§ 10-50 og 10-51 behandles ikke etter reglene for utbytte. Se stikkord «Samvirkeforetak».

#### *2.2.16 Konsernbidrag*

Om konsernbidrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

#### *2.2.17 Overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern*

Om overføring av eiendeler i virksomhet innen konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

#### *2.2.18 Overføring som vederlag*

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 stikkord «Tilsidesettelse». Om aksjonærers fordel ved rentefrie lån, se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

### **3 Hvem skal skattlegges for utbyttet ved eierskifte**

Har en aksje skiftet eier, skattlegges utdelt utbytte og andre verdioverføringer i utgangspunktet hos den aksjonær som eier aksjen på det tidspunktet utdelingen ble besluttet. 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 utbytte).

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 utbytte.

Er det i innsendt aksjonæropp-gave oppført noen som har forsømt å gi melding til selskapets styre om at aksje er realisert, lignes han som eier av aksjen, medmindre han kan påvise overfor ligningsmyndighetene hvem som er den virkelige eier, jf. sktl. § 10-11 (6), jf. § 4-51.

## **4 Utbytte fra norske selskap til norske aksjonærer**

### **4.1 Generelt**

I utgangspunktet skal overføringer som anses som utbytte i forhold til skattelovgivningen, skattlegges på vanlig måte som alminnelig inntekt. Er overføringen lovlig etter aksjelovens regler, skal godtgjørelsesmetoden brukes om de øvrige vilkår er oppfylt, se nedenfor under pkt. 4.2.5 «Bruk av godtgjørelsesmetoden».

### **4.2 Godtgjørelsesmetoden**

#### **4.2.1 Vilkår, generelt**

Godtgjørelsesmetoden skal brukes ved skattlegging av utbytte når alle følgende betingelser er tilstede:

- utbytte er utdelt til aksjonær som har alminnelig skatteplikt til Norge for utbyttet, se nedenfor
- utbyttet er utdelt fra selskap som er skattepliktig til Norge for hele sitt overskudd, se nedenfor og
- utdeling (som er utbytte i forhold til skattelovgivningen) er en lovlig utbetaling etter aksjelovene mv. Dette innebærer at dersom utbytte i forhold til skattelovgivningen:
  - også er utbytte etter aksjelovens regler, må aksjelovens regler om utbytte være fulgt, se nedenfor, eller
  - ikke er definert som utbytte etter aksjelovens regler, må de øvrige reglene i aksjelovene være fulgt. Dette vil f.eks. gjelde kapitalnedsettelse etter aksjelovene kap. 12. Se nedenfor.

Det gis også godtgjørelse selv om utbytte er utdelt på grunnlag av inntekter som er skattefrie for selskapet.

#### **4.2.2 Vilkår, vedrørende selskapet som deler ut utbytte**

Reglene om godtgjørelsesmetoden gjelder for utbytte/renter på:

- aksjer i aksjeselskaper (om unntak, se nedenfor)
- andeler i aksjefond
- grunnfondsbevis i sparebank, selveiende finansieringsforetak, gjensidig forsikringsselskap
- andel i samvirkeforetak hvor årets renter av andelskapitalen hos den enkelte overstiger kr 100
- andel i annet selskap eller sammenslutning der deltakernes ansvar er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital, samt
- andel i interkommunale selskap som nevnt i selskapsl. § 1-1, 5. ledd, dersom deltakerne har ubegrenset ansvar for brøkdeler av selskapets forpliktelser som tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser (DA)

Godtgjørelsesmetoden anvendes bare for utbytte utdelt av selskap som er hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1) og er skattepliktig hit for overskuddet. Således gis det ikke godtgjørelse for utbytte utbetalt fra skattefrie institusjoner eller fra selskap som er hjemmehørende i utlandet. Aksjonærer vil ha rett til fradrag for godtgjørelse også i de tilfeller et norsk selskap har inntekter som ikke kommer til beskatning i Norge på grunnlag av en skatteavtale, jf. FIN i Utv. 1993/842.

Utdeling fra obligasjonsfond gir ikke rett til godtgjørelse.

#### *4.2.3 Vilkår, vedrørende aksjonærene*

Godtgjørelsesmetoden omfatter i utgangspunktet bare aksjonærer, eiere av grunnfondsbevis og andre deltakere i selskap eller sammenslutning som nevnt ovenfor, såfremt vedkommende er person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge på tidspunktet da utbyttet ble tidfestet.

Utbytte fra norsk selskap som mottas av et utenlandsk selskaps norske filial og som av Norge beskattes hos filialen etter den alminnelige selskapsskattesatsen, gir rett til godtgjørelse, se FIN i Utv. 1991/1553.

Tilfaller aksjeutbytte et selskap eller sameie deltakerlignet etter nettometoden, vil godtgjørelsesmetoden ikke omfatte andel av utbytte som tilfaller deltakere bosatt/hjemmehørende i utlandet.

#### *4.2.4 Virkning av at utbetalingen helt eller delvis er ulovlig etter aksjelovene*

Er det foretatt en utbetaling hvor de formelle og/eller materielle krav i aksjelovene ikke er overholdt, gir utbytte ikke rett til godtgjørelse. Er det foretatt en utbetaling som overstiger hva som lovlig kan utdeles etter aksjelovene gir bare den lovlige delen rett til godtgjørelse.

Om et tilfelle hvor godtgjørelsesfradrag ble nektet selv om etterfølgende generalforsamlingsvedtak gjorde utdelingen lovlig, se LRD i Utv. 1999/1417.

Er utbetaling til aksjeeier skjedd i strid med bestemmelsene i aksjelovene, skal aksjeeieren tilbakebetale det han har mottatt. Dette gjelder dog ikke dersom utbetalingen skjedde som utdeling av utbytte og aksjeeieren, da han mottok beløpet, ikke forsto og heller ikke burde ha forstått at utdelingen var ulovlig, jf. asl./asal. § 3-7. Den ulovlige delen av utbyttet, beskattes som hovedregel fullt ut dersom det ikke er grunn til å gå ut ifra at skattyterens tilbakebetalingsforpliktelse vil bli oppfylt i løpet av samme inntektsår. I forholdet mellom aksjonær og eget selskap kan man normalt ikke gå ut ifra at en tilbakebetalingsforpliktelse vil bli oppfylt. Se HR Kjæremålsutvalgs kjennelse av 22. oktober 2002. Senere tilbakebetaling medfører ikke fradragsrett for tidligere beskattet beløp, se stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.» under pkt. 2 «Tilbakebetaling/inndragning».

#### *4.2.5 Bruk av godtgjørelsesmetoden*

Når godtgjørelsesmetoden brukes, får aksjonæren godtgjørelse i utlignet skatt av alminnelig inntekt. Med godtgjørelse menes mottatt utbytte multiplisert med aksjonærens skattesats for alminnelig inntekt. Godtgjørelsesmetoden innebærer at selve utbyttebeløpet skattlegges hos aksjonæren men det gis godtgjørelse (fradrag i skatt) med et beløp tilsvarende skatten på utbyttet. Full godtgjørelse gis på:

- ordinære utbytter etter asl./aasl. vedtatt på generalforsamling i 2002 eller senere,

- kapitalnedsettelse som har trådt i kraft etter asl./aasl. § 12-6 nr. 3, 1. januar 2002 eller senere,
- kontantvederlag ved fusjon/fisjon hvor fusjonen/fisjonen er trådt i kraft iht. asl. § 13-16 og aasl. § 13-17 samt begge lovers § 14-8, 1. januar 2002 eller senere.

Se FIN i Utv. 2002/178.

Utbytte som er vedtatt på generalforsamlingen i 2001, men først utbetalt i 2002, skal inntektsføres i 2001 og behandles etter reglene for dette inntektsåret, se Lignings-ABC 2001 side 38 flg.

Om bruk av godtgjørelsesmetoden når aksjene eies av et deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 4.1.2 «Aksjeutbytte som selskapet mottar».

#### *4.2.6 Godtgjørelsen overstiger årets skatt på alminnelig inntekt*

I den utstrekning godtgjørelsesbeløpet (skattefradraget) overstiger utlignet skatt på alminnelig inntekt hos aksjonæren, overføres det overskytende til fradrag i eventuell ektefelles skatt av alminnelig inntekt i samme år når ektefellene lignedes felles eller særskilt (ikke atskilt). Rest ubenyttet skattefradrag kan fremføres til senere år. Er et års fremførbare godtgjørelse ikke kommet til fradrag i løpet av de ti påfølgende år, faller den bort.

Godtgjørelsesfradraget gis før fradrag i skatt for forsknings- og utviklingskostnader.

Skattyter må fremme krav i selvangivelsen om fremføring av ubenyttet godtgjørelse fra tidligere år. Årets ubenyttede del er spesifisert på skatteavregningen for vedkommende år.

### **4.3 Når skal aksjelovens utbytteregler følges**

#### *4.3.1 Hovedregel*

Godtgjørelsesmetoden forutsetter at det foreligger et utbytte etter skattelovens regler som er lovlig etter aksjelovens regler. Skattemessig utbytte vil som hovedregel også være utbytte etter aksjelovene. Om aksjelovens krav til lovlig utbytte, se nedenfor.

#### *4.3.2 Unntak*

Følgende overføringer som skattemessig regnes som utbytte følger ikke reglene for utbytte etter 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, jf. FIN i Utv. 1995/108. (Utbetales et større beløp enn kapitalnedsettelsen, er differansen både skattemessig og selskapsrettslig utbytte)
- tilleggsvederlag ved fusjon etter asl./asal. § 13-2, uansett hvilket av de fusjonerende selskap dette kommer fra, eller
- gave etter asl./asal. § 8-6 til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 (2)

Om hvilke krav aksjelovene setter til lovlighet i disse tilfelle, se nedenfor.

### **4.4 Aksjelovens krav til lovlig utbytte, generelt**

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 nedenfor
- maksimalgrenser for utdeling, se nedenfor.

#### ***4.5 Aksjelovens krav til lovlig utbytte, formelle regler***

Utbytte etter aksjelovene kan bare utdeles på grunnlag av godkjent resultatregnskap for det siste hele regnskapsår, jf. asl./asal. § 8-1. Dette innebærer at det i 2002 ikke kan utdeles utbytte på grunnlag av årsregnskapet for 2000. Det kan ikke utdeles utbytte basert på delårsregnskap.

Beslutning om utdeling av utbytte skal foretas av generalforsamlingen, enten i møte eller ved skriftlig behandling etter asl./asal. § 5-7. Unntaksvis kan utbyttets størrelse fastsettes av skifteretten etter asl./asal. § 8-4. Andre selskapsorganer kan ikke treffe beslutning om tildeling av utbytte.

Aksjeloven sier ikke uttrykkelig at beslutningen i generalforsamlingen må foreligge før utbytte utbetales/fordelen tilflyter aksjonæren, men det forutsettes som hovedregel at dette er tilfelle jf. FIN i Utv. 1994/1434.

Styret skal ha lagt frem forslag til utdeling av utbytte. Generalforsamlingen kan ikke vedta høyere utbytte enn det styret har foreslått eller godtar, jf. asl./asal. § 8-2.

Deler selskapet ut utbytte i tilfeller hvor egenkapitalen etter balansen er mindre enn 10 pst. av balansesummen, må utdelingen følge fremgangsmåten for nedsetting av aksjekapital i asl./asal. §§ 12-4 og 12-6, jf. asl./asal. § 8-1, 2. ledd.

Om begrensninger i generalforsamlingens myndighet til å fatte beslutninger om forfordeling mellom aksjonærer, se asl./asal. § 5-21.

Utbytte skal utbetales innen 6 mnd. etter at det er besluttet, jf. asl./asal. § 8-3, 3. ledd.

Om formelle krav til innkalling av og gjennomføring av generalforsamlingen, se aksjelovens kapittel 5. Bl.a. skal det føres protokoll for generalforsamlingen, jf. asl./asal. § 5-16.

Utbetaling i forbindelse med nedsetting av aksjekapital, går ikke etter aksjelovens regler om utbytte, men etter reglene i kapittel 12. Dette gjelder selv om utbetaling skattemessig behandles som utbytte.

Beslutning om utbetaling av konsernbidrag følger reglene om utbytte i asl./asal. §§ 8-1 til 8-4, jf. § 8-5.

##### ***4.5.1 Tilleggsutdelinger***

Senere generalforsamlinger kan beslutte tilleggsutdelinger av utbytte basert på de samme formkrav og innenfor de samme materielle grenser som ved ordinær utdeling, jf. nedenfor.

#### ***4.6 Aksjelovens krav til utbytte, maksimalgrense for utdeling***

##### ***4.6.1 Utbyttebeløpet***

I utgangspunktet er det det vedtatte utbytte som legges til grunn ved vurderingen av lovligheten. Eier selskapet aksjer i seg selv, skal imidlertid utbytte som faktisk tilfaller disse aksjene, og dermed ikke utdeles, ikke regnes med. Egenkapital som kan utdeles som utbytte, innen rammene for maksimal utdeling av utbytte, regnes som selskapets frie egenkapital. Det laveste av beløpene etter de to begrensingsreglene er det maksimale beløpet som kan utdeles som utbytte.

#### *4.6.2 Begrensning av utbytte i forhold til årsresultat og annen egenkapital*

I henhold til asl./asal. § 8-1 kan utbytte bare lovlig utdeles innenfor rammen av selskapets regnskapsmessige årsoverskudd for siste regnskapsår og «annen egenkapital» etter fradrag for:

- udekket underskudd fra tidligere år
- balanseført forskning og utvikling, goodwill og netto utsatt skattefordel
- samlet pålydende verdi av egne aksjer på balansedagen til eie eller pant, og kreditt og sikkerhetsstillelse i henhold til asl./asal. §§ 8-7 til 8-9
- eventuelle avsetninger etter lov og vedtekter til bundet fond, herunder fond for vurderingsforskjeller, jf. asl./asal. § 3-3.

Selv om selskapet har negativt årsresultat, vil selskapet likevel kunne dele ut utbytte hvis selskapet har fri egenkapital.

#### *4.6.3 Begrensning av utbytte i forhold til egenkapitalen*

Selskapet kan ikke utdele utbytte dersom egenkapitalen er mindre enn 10 pst. av balansesummen. Dersom den er over 10 pst. før utbytteavsetning, kan utbytte utdeles inntil EK bringes ned til denne grense.

Det innebærer ingen økning av egenkapitalen for siste regnskapsår, at selskapet selger eller avvikler pant i egne aksjer, mellom balansedagen og generalforsamlingens vedtak om utbytteutdelingen. Det samme gjelder der kreditt eller sikkerhetsstillelse etter aksjelovene §§ 8-7 flg blir tilbakebetalt eller avviklet mellom balansedagen og generalforsamlingens vedtak om utbytteutdelingen, se FIN i Utv 2002/185.

Skal selskapet foreta utdeling utover denne begrensningen i forhold til egenkapitalen, må selskapet følge reglene for aksjekapitalnedsettelse.

#### *4.6.4 Andre begrensninger*

Det kan ikke besluttes utdelt mer i utbytte enn det som er forenlig med forsiktig og god forretningsskikk, under tilbørlig hensyn til tap som måtte være inntruffet på balansedagen, eller som må forventes å ville inntreffe.

#### *4.6.5 Andre disponeringer innen rammen for maksimal utbytteutdeling*

Ved siden av utdeling av utbytte, kan selskapet innenfor den samme rammen dele ut:

- Netto konsernbidrag, uavhengig av om dette er fullt ut fradragsberettiget i alminnelig inntekt.
- Aksjonærbidrag (netto), uavhengig av om dette er fullt ut fradragsberettiget i alminnelig inntekt.
- Lån til/sikkerhetsstillelse for aksjonær og daglig leder.
- Vederlag for egne aksjer ved kjøp eller pant.

- Utbetaling utover pålydende/overkursfond ved kapitalnedsettelse, jf. asl./asal. § 12-2 (2) gaver, utover leilighetsgaver, rimelige gaver til allmennyttige formål og andre gaver av liten betydning.

Dersom selskapet har besluttet eller foretatt slike utdelinger, vil rammen for lovlig utdeling av utbytte bli tilsvarende redusert.

Nedskrivning og reversering av tidligere nedskrivninger etter regnskapsl. § 5-3, 3. ledd påvirker årsresultatet, jf. regnskapsl. § 6-1 nr. 7.

Skjematisk framstilling av beregning av maksimalt lovlig utbytte:

IB Annen egenkapital / Udekket tap

+/- Årsresultat

+/- Korrigeringer direkte mot annen EK gjennom året

+/- Årets endring i vedtektfestede bundne fond

+/- Årets endring i fond for vurderingsforskjeller

- UB Balanseført forskning og utvikling UB

- UB Balanseført goodwill UB

- UB Balanseført netto utsatt skattefordel

- UB Lån/sikkerhetsstillelse til aksjonær, daglig leder, tillitsvalgte mv.

- UB Pålydende på egne aksjer ervervet til eie eller pant i tidligere regnskapsår,

= Maks utbytte etter 1. ledd

Total egenkapital pr 31.12. før disponering av årsresultatet

+/- Årsresultat

- 10 pst. av balansesummen

= Maks utbytte etter 2. ledd

Det laveste av beløpene etter første og annet ledd danner ramme for utdeling av:

- Utbytte.
- Netto konsernbidrag
- Lån/sikkerhet til/for aksjonær og daglig leder
- Vederlag for egne aksjer ved kjøp/pant–
- Utbetaling utover pålydende ved kapitalnedsettelse–
- Visse gaver
- Betalt aksjonærbidrag

Eksempel på beregning av maksimalt utbytte:

*Balanse 31. desember 2001 (før ev. utbytteavsetning):*

*Eiendeler:*

*Forskning og utviklingskostnader* 100

*Goodwill* 200

<i>Utsatt skattefordel</i>	50
<i>Lån til aksjonær</i>	100
<i>Andre anleggsmidler</i>	400
<i>Omløpsmidler</i>	400
<i>Sum eiendeler</i>	1 250
<i>Egenkapital og gjeld:</i>	
<i>Aksjekapital</i>	100
<i>Annen egenkapital</i>	350
<i>Udisponert overskudd (årets resultat)</i>	300
<i>Gjeld</i>	500
<i>Sum egenkapital og gjeld</i>	1 250
<i>Maksimalt utbytte etter asl./asal. § 8-1 (1):</i>	
<i>Årsresultat</i>	300
+ <i>Annen egenkapital IB</i>	350
- <i>Forskning og utviklingskostnader UB</i>	100
- <i>Utsatt skattefordel UB</i>	50
- <i>Goodwill UB</i>	200
- <i>Lån til aksjonær</i>	100
<i>Maksimalt utbytte etter første ledd:</i>	200
<i>Maksimalt utbytte etter asl./asal. § 8-1 (2):</i>	
<i>Aksjekapital</i>	100
+ <i>Annen egenkapital IB</i>	350
+ <i>Årsresultat (udisponert overskudd)</i>	300
= <i>Sum egenkapital før utdeling</i>	750
- <i>10 pst. av balansesummen</i>	125
<i>Maksimalt utbytte etter annet ledd</i>	625

*Maksimalt utbytte som kan utdeles er 200, dvs. det laveste beløpet som er beregnet under punkt 1 og 2 ovenfor.*

#### *4.6.6 Refusjon av skatt og avgift på beregnet personinntekt*

Refusjon av toppskatt og trygdeavgift for beregnet personinntekt etter delingsmodellen, inngår i skattekostnaden for det året selskapet opptjener den inntekt som danner grunnlaget for beregnet personinntekt og reduserer årsoverskuddet dette året.

Korreksjon i et senere år av avsatt beløp for refusjon, påvirker skattekostnadene i korreksjonsåret.

#### *4.6.7 Utsatt skatt/skattefordel*

Utsatt skatt/skattefordel er skatt av differanse mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i selskapet på grunnlag av forskjellige tidfestingsregler i forhold til skatt og regnskap. Endringen i årets utsatte skatt/skattefordel i forhold til forrige år, er en resultatpost som inngår i skattekostnaden som påvirker årsoverskuddet.

Positive og negative midlertidige forskjeller samt underskudd til fremføring betraktes som hovedregel under ett ved beregning av den skattemessige virkningen (utligningsmetoden). Utsatt skatt i balansen er således skatt beregnet på netto positive midlertidige forskjeller etter utligning av negative midlertidige forskjeller og underskudd til fremføring. Utligningsmetoden innebærer videre at eventuell balanseført utsatt skattefordel er en nettostørrelse.

Det er imidlertid begrensninger i adgangen til å utligne. I tilfeller hvor gjenværende fremføringsperiode for skattemessig underskudd er kort og de positive forskjellene forventes å reversere langt frem i tid, kan utligning ikke foretas. Det samme vil gjelde når negative midlertidige forskjeller forventes å reversere langt frem i tid samtidig som de positive forventes å reversere før.

For et omløpsmiddel vil positiv forskjell bli reversert ved salg eller ved regnskapsmessig nedskrivning. Hvis et solgt omløpsmiddel blir erstattet med et nytt, vil nye midlertidige forskjeller kunne nøytralisere den skattemessige virkningen av reverseringen. Reverseringen er likevel gjennomført for det solgte omløpsmidlet. For øvrige omløpsmidler er det nødvendig å anslå fremtidig salgstidspunkt for å bestemme reverseringstidspunkt. For et anleggsmiddel med forskjellig regnskapsmessig og skattemessig avskrivning vil reversering av positiv forskjell finne sted når skattemessig avskrivning er mindre enn regnskapsmessig, ved regnskapsmessig nedskrivning eller ved salg.

Feil bruk av utligningsadgangen kan påvirke resultatregnskapet slik at utbytte må anses som ulovlig utdelt.

Hvis en negativ forskjell som reverserer sent, f.eks. bygning, uriktig blir utlignet mot positive forskjeller som reverserer tidligere, vil dette medføre at årets skattekostnad blir for lav. Dette vil påvirke årsoverskuddet slik at grunnlaget for utbetaling av utbytte blir for høyt.

#### Eksempel:

<i>Negative forskjeller</i>	
<i>Bygning</i>	100
<i>Tapskonto</i>	100
<i>Positive forskjeller</i>	
<i>Varer</i>	100
<i>Anleggsmidler</i>	100
<i>Beregning av utsatt skatt</i>	
<i>Korrekt beregning av utsatt skatt innebærer at årsoverskuddet reduseres med 28:</i>	
<i>Positive midlertidige forskjeller</i>	200
<i>Negative midlertidige forskjeller som kan utlignes</i>	100
<i>Netto positive midlertidige forskjeller</i>	100
<i>Utsatt skatt</i>	28

*Uriktig utligning av negative midlertidige forskjeller medfører at årsoverskuddet ikke reduseres med skattekostnaden på 28, slik at grunnlaget for beregning av utbytte blir for høyt:*

<i>Positive midlertidige forskjeller</i>	200
<i>Negative midlertidige forskjeller som kan utlignes</i>	100
<i>Negative midlertidige forskjeller som uriktig utlignes</i>	100
<i>Netto positive midlertidige forskjeller</i>	0
<i>Utsatt skatt</i>	0

Forholdet mellom uriktig utligning og skattekostnader som vist ovenfor blir imidlertid nøytralisert hvis det er anledning til å oppføre utsatt skattefordel som eiendel i balansen. Utsatt skattefordel i balansen er et eventuelt restbeløp av utsatt skattefordel etter utligning som tilfredsstiller kravene til balanseføring. Forutsatt at vilkårene for balanseføring er tilstede, vil utsatt skattefordel som knytter seg til negativ differanse vedrørende bygningen utgjøre 28 (100x28 pst.). Skattekostnaden (endring i utsatt skatt) vil således være 0.

Netto utsatt skattefordel kan oppføres som eiendel i balansen når foretaket kan sannsynliggjøre en skattepliktig inntekt gjennom inntjening i fremtidige år eller gjennom en realistisk skattetilpasning som gjør det mulig å utnytte fordelen.

#### *4.6.8 Særlig om utsatt skatt knyttet til pensjoner*

Pensjonsforpliktelser skal føres i balansen, jf. rl. § 6-2. Små foretak kan likevel unnlate å balanseføre pensjonsforpliktelser som er forsikret, jf. rl. § 5-10. Premien skal i tilfelle anses som pensjonskostnad.

Pensjonspremiefond som er innarbeidet i regnskapet utgjør en positiv differanse som reverserer når det tas fra fondet til å betale årets premie.

Det gis ikke fradrag for avsetninger til usikrede pensjonsforpliktelser. Det vil derfor oppstå forholdsvis store negative differanser. Utsatt skattefordel som følge av negative midlertidige forskjeller knyttet til pensjonsforpliktelser kan ikke utlignes i utsatt skatt, men skal i sin helhet oppføres i balansen som eiendel.

#### **4.7 Aksjelovenes krav til fremgangsmåte ved overføringer som ikke følger reglene for utbytte etter aksjelovene**

Om aksjelovenes krav ved utbetaling med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende, se asl./asal. kapittel 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 beløp med utbetaling til aksjonæren. Dette kan vedtas på samme generalforsamling. Utbetaling i forbindelse med nedskrivning av aksjekapitalen er ikke utbytte etter aksjeloven. Skattemessig er det utbytte med rett til godtgjørelse.

Kapitalnedsettelse, kreditt og sikkerhetsstillelse etter aksjelovene kan bare skje på grunnlag av godkjent resultatregnskap for det siste regnskapsår, jf. asl./asal. § 12-2 annet ledd og § 8-7.

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

Om aksjelovenes krav ved utdeling av gave til aksjonær eller en nærstående person som omfattes av sktl. § 10-11 (2), se asl./asal. § 8-6.

#### **4.8 Praktisk gjennomføring**

Personlige skattepliktige skal føre mottatt lovlig utbytte i post 3.1.4 i selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og selvangivelse for næringsdrivende mv. og i post 208 på selvangivelse for aksjeselskap mv. Den godtgjørelse skattyter har krav på, tas med ved den maskinelle skatteberegningen.

Utbytte fra norsk selskap som det ikke skal gis godtgjørelse for, føres i post 3.1.8 i selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og selvangivelse for næringsdrivende mv. Selskaper mv. fører dette som andre inntekter i post 212 på selvangivelse for aksjeselskap mv.

Ubenyttet godtgjørelsesfradrag på aksjeutbytte fra tidligere år skal føres i selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og selvangivelse for næringsdrivende mv. i post 1.5.4 og i selvangivelse for aksjeselskap mv. i post 385.

## **5 Utbytte fra utenlandske selskap til norske aksjonærer**

### **5.1 Generelt**

Utbytte fra utenlandske aksjeselskaper inngår i skattyterens alminnelige inntekt. Det gis ikke godtgjørelse i slikt utbytte.

Har departementet gitt samtykke til direkte ligning på aksjonærens hånd for hans andel i et utenlandsk selskap, bortfaller spørsmålet om utbyttebeskatning, jf. sktl. § 2-37 (4).

### **5.2 Utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap mv. eier minst 10 pst.**

Om utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eller likestilt selskap eier minst 10 pst., se nedenfor om pkt. 7 «Unngåelse av dobbeltbeskatning for utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 pst.».

### **5.3 Utbytte fra selskaper i lavskatteland**

Når de norske deltakerne i et selskap i et lavskatteland skattlegges etter reglene i sktl. § 2-4, jf. §§ 10-60 til 10-68, skal utbyttet bare beskattes hvis det overstiger den samlede inntekt som deltakerne er blitt løpende beskattet for. Det legges til grunn at utdelt utbytte prinsipalt skriver seg fra overskudd som allerede er beskattet i Norge.

### **5.4 Unngåelse av dobbeltbeskatning**

#### **5.4.1 Ikke skatteavtaler**

Når Norge ikke har skatteavtale med utbetalingslandet, kan skattyter velge mellom følgende fradragmuligheter:

- fradrag i norsk skatt for skatt betalt i fremmed stat, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)»
- fradrag i det norske morselskaps skatt for skatt betalt i utlandet av utbytte og/eller overskudd fra utenlandsk datterselskap, se nedenfor under pkt. 7 «Unngåelse av dobbeltbeskatning for utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 pst.», eller
- fradrag i inntekt, jf. sktl. § 6-15

Aksjonæren må selv dokumentere det skattebeløp som er betalt i det annet land.

#### **5.4.2 Skatteavtaler**

Når aksjeutbytte utbetales fra land vi har skatteavtale med, må den enkelte avtale undersøkes for å bringe på det rene hvorledes beskatningen av utbyttet skal foretas.

De fleste skatteavtalene bygger, for såvidt angår aksjeutbytte, på kreditsystemet. Aksjeutbyttet kan da skattlegges både i Norge og i utbetalingslandet. Det skal da gis fradrag i skatt (kredit) i Norge for den skatt på aksjeutbyttet (kildeskatt) som er betalt i det annet land, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Enkelte skatteavtaler bygger, for såvidt angår aksjeutbytte, på fordelingsystemet. Det følger da av skatteavtalen at aksjeutbyttet ikke skal skattlegges i Norge.

Flere land har etter sin interne rett anledning til å trekke en høyere kildeskatt enn skatteavtalen med Norge gir adgang til. I slike tilfeller skal skattyteren selv, på særskilt blankett, gjennom Skattedirektoratet, søke tilbakebetalt det for meget trukne beløp. I kreditberegningen ved ligningen her i landet gis det bare fradrag for skatt innen rammen av satsene i vedkommende skatteavtale. Kildeskattesatsen er vanligvis 15 pst., 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 pst. I enkelte avtaler er kravet til eierandel begrenset til 10 pst. Avtalene har som regel særskilte regler som medfører at avtalens kildeskattbestemmelser 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.

Tabellen nedenfor viser hvor stor kildeskatt som vanligvis trekkes i det andre landet, om utbyttet skal skattlegges i Norge og om kildeskatt som endelig blir beregnet i utlandet kan fratrekkes i skattebeløpet (kredit) ved ligningen her i landet. Har skattyter f.eks. underskudd, kan han likevel isteden for kreditfradrag velge inntektsfradrag, se foran. Om diverse spesielle ordninger mv., se henvisningene til fotnoter.

Utbytte utbetalt fra selskap i landet	Beskattes her	Kildeskatt trukket i utlandet (event. Redusert etter søknad)	Endelig kildeskatt i utlandet gir kreditfradrag i skatt
Albania	Ja	15 pst.	Ja
Argentina	Ja	15 pst.	Ja
Aserbajdsjan	Ja	15 pst.	Ja
Australia	Ja	15 pst.	Ja
Barbados	Ja	15 pst.	Ja
Belgia	Ja	15 pst.	Ja
Benin	Ja	20 pst.	Ja
Brasil	Ja	0 pst.	
Bulgaria	Ja	15 pst.	Ja
Canada	Ja	15 pst.	Ja
Danmark	Ja	15 pst.	Ja
Egypt	Ja	15 pst.	Ja
Elfenbenskysten	Ja	15 pst.	Ja
Estland	Ja	15 pst.	Ja
Filippinene	Ja	25 pst.	Ja
Finland	Ja	15 pst.	Ja
Frankrike	Ja	15 pst.	Ja



Færøylene	Ja	15 pst.	Ja
Gambia	Ja	0 pst.	
Hellas	Ja	40 pst.	Ja
India	Ja	25 pst.	Ja
Indonesia	Ja	15 pst.	Ja
Irland	Ja	15 pst.	Ja
Island	Ja	15 pst.	Ja
Israel	Ja	25 pst.	Ja
Italia	Ja	15 pst.	Ja
Jamaica	Ja	15 pst.	Ja
Japan	Ja	15 pst.	Ja
Kenya	Ja	25 pst.	Ja
Kina	Ja	15 pst.	Ja
Kroatia 1	Ja	15 pst.	Ja
Kypros	Ja	0 pst.	
Latvia	Ja	15 pst.	Ja
Litauen	Ja	15 pst.	Ja
Luxembourg	Ja	15 pst.	Ja
Malawi	Ja	0 pst.	
Malaysia 2	Nei	0 pst.	
Malta	Ja	15 pst.	Ja
Marokko	Ja	15 pst.	Ja
Mexico	Ja	15 pst.	Ja
Nederland	Ja	15 pst.	Ja
Nederlandske Antiller	Ja	15 pst.	Ja
Nepal	Ja	15 pst.	Ja
New Zealand	Ja	15 pst.	Ja
Nordisk land	Ja	15 pst.	Ja
Pakistan	Ja	15 pst.	Ja
Polen	Ja	15 pst.	Ja
Portugal	Ja	15 pst.	Ja
Romania	Ja	10 pst.	Ja
Russland 3	Ja	20 pst.	
Senegal	Ja	16 pst.	Ja
Sierre Leone	Ja	0 pst.	
Singapore 4	Ja	15 pst.	Ja
Slovakia 5	Ja	15 pst.	Ja
Slovenia 1	Ja	15 pst.	Ja
Spania	Ja	15 pst.	Ja
Sri Lanka	Ja	15 pst.	Ja
Storbritannia	Ja	15 pst.	Ja

Sveits	Ja	15 pst.	Ja
Sverige	Ja	15 pst.	Ja
Sør-Afrika	Ja	15 pst.	Ja
Sør-Korea	Ja	15 pst.	Ja
Tanzania	Ja	20 pst.	Ja
Thailand 2	Nei	Ikke reg.	
Trinidad og Tobago	Ja	20 pst.	Ja
Tsjekkia 5	Ja	15 pst.	Ja
Tunisia	Ja	20 pst.	Ja
Tyrkia	Ja	25 pst.	Ja
Tyskland	Ja	15 pst.	Ja
Uganda	Ja	15 pst.	Ja
Ukraina	Ja	15 pst.	Ja
Ungarn	Ja	10 pst.	Ja
USA	Ja	15 pst.	Ja
Venezuela	Ja	10 pst.	Ja
Vietnam	Ja	15 pst.	Ja
Zambia	Ja	15 pst.	Ja
Zimbabwe	Ja	20 pst.	Ja
Østerrike	Ja	15 pst.	Ja
Andre land (uten skatteavtale) 6	Ja	Forskjellig	

1. 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 Slovenia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1997 gitt anvendelse fra fra det tidspunkt Slovenia oppnådde selvstendighet.
2. Utbytte fra Thailand og Malaysia skattlegges, på grunnlag av skatteavtalene, ikke i Norge. I avtalen med Thailand er det ikke tatt inn bestemmelser som begrenser Thailands adgang til å trekke kildeskatt.
3. Skatteavtalen med Sovjetunionen av 15. februar 1980 skal inntil videre anvendes overfor Russland. Skatteavtalen med Sovjetunionen får ikke anvendelse i forhold til noen andre av de tidligere Sovjetrepublikker.
4. Etter avtalen kan det trekkes en kildeskatt på inntil 15 pst. 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.
5. Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia skal inntil videre anvendes overfor de to nye statene, den tsjekkiske og den slovakiske republikk.
6. Det gis kreditfradrag i skatt etter sktl. §§ 16-20 til 16-28 eller fradrag i inntekt etter sktl. § 6-15.

## **6 Utbytte fra norske selskaper til utenlandske aksjonærer**

### **6.1 Generelt**

Utenlandske aksjonærer skal bare ilignes skatt til staten av utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge. Utenlandske aksjonærer er forskuddspliktige skattytere, jf. sktbl. § 5 A. De lignedes som «gruppe» for hvert selskap. Vedkommende selskap er ansvarlig for den skatt som faller på utenlandske aksjonærer. Regelen om ligning hos selskapet av avkastning til utenlandske andelseiere gjelder ikke for avkastning av andel i obligasjonsfond.

Personer bosatt på Svalbard anses ikke som utenlandske aksjonærer i forhold til reglene i sktl. § 10-13 om kildeskatt, jf. sktl. § 2-35 (2).

Godtgjørelsesmetoden anvendes ikke på utbytte utdelt til person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet.

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.

## **6.2 Satser for norsk kildeskatt**

### *6.2.1 Ikke skatteavtale*

Skattesatsen fastsettes årlig i Stortingets skattevedtak og er for inntektsåret 2002 fastsatt til 25 pst. regnet av utbetalt utbytte. Denne sats skal alltid brukes dersom det ikke er inngått en skatteavtale som regulerer forholdet.

### *6.2.2 Skatteavtale*

I de tilfeller det er inngått skatteavtale med aksjonærens, dvs, den virkelige rettighetshavers, bostedsland, skal norsk kildeskatt på utbytte til den utenlandske aksjonær normalt trekkes etter den sats som er angitt i avtalen, se nedenfor. Det er også her viktig å understreke at spørsmålet om hvilken kildeskattesats som skal anvendes i det konkrete tilfelle er løst på forskjellig måte i de ulike avtaler og at det derfor er nødvendig å se nærmere på den enkelte avtale.

Med tilsvarende forbehold som nevnt vedrørende satsene for kildeskatt på utbytte fra selskaper hjemmehørende i utlandet til aksjonærer bosatt i Norge, vil satsene for norsk kildeskatt på utbytte fra selskap hjemmehørende i Norge til aksjonær bosatt i utlandet normalt være:

15 pst. på utbytte til aksjonærer bosatt i Albania	
15 pst.	Argentina
15 pst.	Aserbajdsjan
15 pst.	Australia
15 pst.	Barbados
15 pst.	Belgia
20 pst.	Benin
25 pst.	Brasil
15 pst.	Bulgaria
15 pst.	Canada
15 pst.	Danmark
15 pst.	Egypt
15 pst.	Elfenbenskysten

15 pst.	Estland
25 pst.	Filippinene
15 pst.	Finland
15 pst.	Frankrike
15 pst.	Færøyene
15 pst.	Gambia
20 pst.	Hellas
25 pst.	India
15 pst.	Indonesia
10 pst.	Irland
15 pst.	Irland ny avtale 1
15 pst.	Island
15 pst.	Israel
15 pst.	Italia
15 pst.	Jamaica
15 pst.	Japan
25 pst.	Kenya
15 pst.	Kina
15 pst.	Kroatia
5 pst.	Kypros
15 pst.	Latvia
15 pst.	Litauen
15 pst.	Luxembourg
5 pst.	Malawi
0 pst.	Malaysia
15 pst.	Malta
15 pst.	Marokko
15 pst.	Mexico
15 pst.	Nederland
15 pst.	Nederlandske Antiller
15 pst.	Nepal
15 pst.	New Zealand
15 pst.	Nordiske land
15 pst.	Pakistan
15 pst.	Polen
15 pst.	Portugal
10 pst.	Romania
20 pst.	Russland
16 pst.	Senegal
5 pst.	Sierra Leone
15 pst.	Singapore

15 pst.	Slovakia
15 pst.	Slovenia
15 pst.	Spania
15 pst.	Sri Lanka
15 pst.	Storbritannia
15 pst.	Sveits
15 pst.	Sverige
15 pst.	Sør-Afrika
15 pst.	Sør-Korea
20 pst.	Tanzania
25 pst.	Thailand
20 pst.	Trinidad og Tobago
15 pst.	Tsjekkia
20 pst.	Tunisia
25 pst.	Tyrkia
15 pst.	Tyskland
15 pst.	Uganda
15 pst.	Ukraina
10 pst.	Ungarn
15 pst.	USA
10 pst.	Venezuela
15 pst.	Vietnam
15 pst.	Zambia
20 pst.	Zimbabwe
15 pst.	Østerrike
25 pst.	Andre land. (Ikke skatteavtale).

1. Avtalen av 1969 opphørte 31.12.2001, men vil fortsatt ha virkning ut året 2002 der den ville gitt mer omfattende fritakelse enn avtalen av 22.11.2000, jf. denne avtales art. 29 pkt. 3.

Dersom aksjonæren ikke har oppgitt fyllestgjørende boligadresse i bostedslandet overfor selskapet, skal skatt trekkes med 25 pst. 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 pst. dersom selskapet ikke kjenner til den virkelige eiers identitet, f.eks. i tilfelle hvor aksjene holdes i depot eller på annen måte representeres ved en forvalter. (Utenlandske forvaltere kan få tillatelse fra Skd til å registrere konti i VPS med lavere kildeskatt enn 25 pst.) Det vises for øvrig til den oversikt som fremgår av formular nr. 4 for aksjonærbeskatningen, «Oppgave over utenlandske aksjonærer», RF-1003.

### **6.3 Refusjon av for mye trukket kildeskatt**

Dersom det ved utbetalingen av utbyttet trekkes for mye kildeskatt, kan skattyter søke refusjon.

Det er en sentral refusjonsordning som administreres av Skattedirektoratet. Søknader skal sendes til Skattedirektoratet som prøver om vilkårene for refusjon er til stede og anviser refusjonsbeløpene til utbetaling. Saker hvor en utenlandsk aksjonær på grunn av eierandelens størrelse har krav på en lavere kildeskattesats enn skatteavtalens ordinære sats, skal behandles av ligningskontorene.

## **7 Unngåelse av dobbeltbeskatning for utbytte fra utenlandsk selskap hvor norsk aksjeselskap eier minst 10 pst.**

### **7.1 Generelt**

Det er særregler for unngåelse av dobbeltbeskatning for et norsk aksjeselskap eller likestilt selskap/sammenslutning (nedenfor kalt morselskapet eller det norske aksjeselskapet) som eier minst 10 pst. av kapitalen og har en tilsvarende del av stemmene som kan avgis på generalforsamlingen i et tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet (nedenfor kalt datterselskap, det utenlandske selskap eller det mellomliggende selskap). Mottar det norske selskapet utbytte fra det utenlandske selskapet, kan det norske selskapet kreve skattefradrag for (sin egen) kildeskatt betalt til fremmed stat på aksjeutbytte. I tillegg kan det norske selskapet kreve skattefradrag for en forholdsmessig del av:

- datterselskapets inntektsskatt som er betalt til den stat datterselskapet er hjemmehørende i. Selskapet må dokumentere at skatten er endelig fastsatt og betalt av datterselskapet. Fradrag gis bare for underliggende selskapsskatt for det inntektsåret som utbytte kan henføres til og på visse vilkår de fire forutgående år, se nedenfor under pkt. 7.3 «Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterselskapet».
- datterdatterselskapets inntektsskatt betalt til den stat datterselskapet er hjemmehørende i. Fradraget gis for den del av endelig fastsatt og betalt inntektsskatt som vedkommer utbytte mottatt av det mellomliggende datterselskapet. Slik inntektsskatt skal på visse vilkår, se nedenfor, behandles som om det var det mellomliggende datterselskapets inntektsskatt og kommer til fradrag på samme måte som ovenfor, se nedenfor under pkt. 7.4 «Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterdatterselskapet».

Det er ikke anledning til å gå lengre ned i kjeden til f.eks. datterdatterdatterselskap av det norske morselskapet.

Eier- og stemmekravet i datter- og eventuelt datterdatterselskapet må være oppfylt ved utgangen av det inntektsåret det norske selskapet mottar utbyttet fra det utenlandske datterselskapet.

Morselskapet skal inntektsføre utbyttet uten fradrag for eventuell kildeskatt. I tillegg skal et beløp tilsvarende den krediterbare underliggende selskapsskatten regnes som skattepliktig inntekt for morselskapet. 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.

### **7.2 Maksimalt kreditfradrag**

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 utbyttet og det beløp som inntektsføres som underliggende selskapsskatt. Bli skattefradraget lavere enn betalt skatt i utlandet, skal det beløp som inntektsføres reduseres tilsvarende, se nedenfor.

Er utbyttet lavere enn det skattemessige overskuddet etter skatt i det året utbyttet henføres til (se nedenfor om dette), kan det bare kreves fradrag for den forholdsmessige del av den betalte utenlandske skatten som tilsvarende andelen av datter- og datterdatterselskapets skattemessige overskudd etter skatt som er utdelt til morselskapet som utbytte. Et heleid utenlandsk datterselskap har f.eks. et skattemessig overskudd på 100 og en betalt skatt på 40. Dette gir et overskudd etter skatt på 60, hvorav 30 utdeles som utbytte til morselskapet. Da vil den krediterbare underliggende selskapsskatten utgjøre 20 ( $30/60 \times 40$ ).

Det er bare utbyttet begrenset til skattemessig overskudd etter skatt i henføringsåret (se nedenfor), som skal hensyntas når utbyttet overstiger det skattemessige overskudd etter skatt. Dersom datterselskapet i eksemplet ovenfor deler ut et utbytte på 100, skal bare 60 av dette utbyttet medtas i beregningen forutsatt at selskapet ikke har tilbakeholdt skattlagt kapital fra de 4 forutgående år.

Kreditfradraget må dessuten begrenses til 7/18 av det mottatte utbyttet (eventuelt begrenset til skattemessig overskudd etter skatt etter ovenfor nevnte begrensning), dersom beregnet norsk skatt på utdelt utbytte og underliggende selskapsskatt er lavere enn kreditkravet. I eksemplet ovenfor vil beregnet norsk skatt på mottatt utbytte og underliggende selskapsskatt utgjøre 14 ( $28 \text{ pst.} \times (30+20)$ ), som er lavere enn kreditkravet på 20. Maksimalt kreditfradrag vil da utgjøre 11,67 ( $7/18 \times 30$ ).

For en nærmere beskrivelse vises til eksemplene inntatt i Ot.prp. nr. 34 (1996-97).

### ***7.3 Vilkår for kreditfradrag for inntektsskatt betalt av datterselskapet***

Skattefradrag gis i utgangspunktet bare for inntektsskatten for det inntektsåret utbyttet kan henføres til, dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende lands system, jf. Innst. O. nr. 62 (1996-97) side 5 spalte 2. Dette vil si det inntektsåret som utbytte etter vedkommende lands regnskapsregler skal posteres i regnskapet. Dette vil normalt ikke være det år hvor utbytte innvinnes og tidfestes hos det norske selskap, men året forut for dette.

Morselskapet kan også få skattefradrag for dokumentert endelig fastsatt og betalt skatt av datterselskapets skattemessige overskudd for inntil 4 år forut for det året utbytte skal henføres til.

Det må foretas tilsvarende beregninger og det gjelder tilsvarende begrensninger for perioden sett under ett som vist ved eksemplene ovenfor, dersom det kreves skattefradrag for skatt betalt i år forut for henføringsåret. Dersom det er utdelt utbytte tidligere i perioden, vil det redusere skattemessig overskudd etter skatt som danner grunnlag for beregningen av kreditfradraget.

### ***7.4 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.

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 utbytte fra, indirekte eier minst 25 pst. av datterdatterselskapet ved utgangen av det inntektsåret morselskapet mottar utbytte fra datterselskapet. Eier f.eks. morselskapet 50 pst. i datterselskapet, må datterselskapet eie minst 50 pst. i datterdatterselskapet for at vilkåret skal være oppfylt. Eier morselskapet f.eks. under 25 pst. 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 henføres til dvs. regnskapsmessig må tilordnes etter vedkommende 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 henføres til (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 utbyttet skal henføres til skal medregnes, forutsatt at datterdatterselskapet har utdelt utbytte til datterselskapet. Ved beregning av relevant andel av den skatt som datterdatterselskapet har betalt, må det også her sees hen til hvilken andel utbytte utgjør av samlet skattemessig overskudd etter skatt i den relevante perioden.

Det gis fradrag i norsk skatt inntil det siste 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.»

### **8 Tidfesting av aksjeutbytte**

Om tidfesting av aksjeutbytte, se for øvrig stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

### **9 Aksjonærenes opplysningsplikt**

Om hvem som har plikt til å levere selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

Aksjene skal spesifiseres i selvangivelsen eller i særskilt vedlegg RF-1006 til denne.

Utenlandske aksjonærer med aksjer i norske selskaper har ikke plikt til uoppfordret å sende selvangivelse eller annen egenoppgave til ligningsmyndighetene her i landet.

Om plikt for personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge til å sende utenlandsoppgave når skattyter eier minst ti prosent av aksjene i utenlandsk selskap og i visse andre tilfelle, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold».

### **10 Selskapenes kontrolloppgaver vedrørende aksjonærene**



Norske selskaper skal innen utgangen av februar sende ligningskontoret for kontorkommunen oppgaver over alle norske og utenlandske aksjonærer på fastsatt blankett RF-1001. Skattyter mottar kopi av aksjonæroppgaven.

Er selskapet registrert i VPS, vil VPS sende oppgave over forhold som nevnt i RF-1001 (formular 2) i stedet for at selskapet gjør det. Selskapets selvstendige plikt til å gi opplysningene vil imidlertid ikke bortfalle som følge av VPS registrering. Oppgaven fra VPS sendes Skattedirektoratet innen 20. januar året etter inntektsåret og blir deretter fordelt til de respektive ligningskontorer.

Oppgavene vedrørende utenlandske aksjonærer danner grunnlaget for utligning av kildeskatt.

### **11 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 stikkordene «Endringssak - endring uten klage» og «Endringssak - klage».

### **12 Gevinst eller tap ved realisasjon av aksjer**

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» og «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris».

## **Aksjeselskap mv. - allment**

*Sktl. § 2-2, § 2-3 (1), § 2-36 (1) og (2), § 3-2, § 7-12 og § 10-1.*

### **1 Selskapstyper**

#### **1.1 Generelt**

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

- selskaper som faller inn under lov om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper (selskapsloven) dvs. hvor minst en 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 stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».
- selskaper hvor ikke noen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller for deler som til sammen utgjør selskapets forpliktelser, bl.a. private aksjeselskap, allmenne aksjeselskap, sparebanker, borettslag og samvirkelag.

Aksjeselskaper er regulert av asl. av 13. juni 1997 nr. 44 og allmennaksjeselskaper er regulert av asal. av 13. juni 1997 nr. 45. Et aksjeselskap er allment aksjeselskap når dette fremgår av vedtektene og selskapet er registrert som allment aksjeselskap i foretaksregisteret.

Fellesbetegnelsen aksjeselskap vil bli brukt i Lignings-ABC ved fremstilling av skattereglene for disse selskapene.

#### **1.2 Nærmere om ansvaret**

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

Det er ansvarsformen ifølge selskapsavtalen som er avgjørende. Om en eller flere av deltakerne/medlemmene har stillet garanti, pantesikkerhet mv. for selskapets forpliktelser, påvirker ikke dette selskapstypen.

## **2 Hvilke selskaper lignedes som eget skattesubjekt**

Som eget skattesubjekt regnes som hovedregel selskaper og sammenslutninger hvor alle deltakerne har begrenset ansvar, jf. sktl. § 2-2. 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 deler, hvor delene til sammen utgjør virksomhetens samlede forpliktelser, lignedes som hovedregel ikke selskapet som eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2. 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 (K/S) ikke være egne skattesubjekter, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Interkommunale selskaper som nevnt i lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper lignedes likevel som eget skattesubjekt. Etter lovens § 3 hefter den enkelte deltaker ubegrenset for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser. Til sammen skal delene utgjøre selskapets samlede forpliktelser (DA). Interkommunale selskaper organisert som ANS (ubegrenset solidarisk ansvar), skal etter lovens § 40 innen 2003 omdannes til selskaper med delt ansvar (DA). Frem til omorganiseringen er gjennomført skal interkommunale selskaper organisert som ANS deltakerlignedes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Boligselskaper med begrenset ansvar lignedes ikke som selskaper, jf. sktl. § 7-12. Se stikkord «Bolitig - andelshaver i boligselskaper».

## **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 aksjeselskaper regnes alle selskaper som er stiftet etter reglene i asl., asal. eller tilsvarende lov i utlandet.

Som likestilt selskaper og sammenslutning etter sktl. § 10-1 regnes:

- sparebank og annet selveiende finansieringsforetak
- gjensidig forsikringsselskaper herunder pensjonskasse jf. FIN i Utv. 1999/1320
- samvirkeforetak
- selskaper eller sammenslutninger som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital

Som likestilt selskaper etter sktl. § 10-1 regnes også, så langt reglene passer, følgende foretak:

- statsforetak som går inn under lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak.

- interkommunale selskap som nevnt i lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (DA). Interkommunale selskaper organisert som ANS (ubegrenset solidarisk ansvar), skal etter lovens § 40 innen 2003 omdannes til selskaper med delt ansvar (DA). Frem til omorganiseringen er gjennomført skal interkommunale selskaper organisert som ANS deltakerlignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

### **3.2 Unntak**

Reglene om beskatning av aksjeselskaper gjelder ikke for innretning og forening under selvstendig bestyrelse som nevnt i sktl. § 2-2 (1) bokstav h, herunder:

- stiftelser
- innkjøps-, forbruks- og produksjonsforeninger, se stikkord «Samvirkeforetak»
- dødsbo se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
- konkursbo se stikkord «Konkurs»
- administrasjonsbo
- allmenningsskasser

til tross for at de er egne skattesubjekter.

Om rederiselskaper som har valgt ligning etter sktl. kap. 8, se stikkord «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 stikkord «Skattefrie institusjoner mv.».

### **3.4 Selskapsligning begynner**

Selskaper lignes som egne skattesubjekt fra stiftelsen og ikke først fra registreringen, se HRD i Utv. II/423. Dette gjelder ikke hvis selskapet ikke er registrert i Foretaksregisteret (jf. asl./asal. § 2-18) ved ligningen. Hvis et uregistrert selskap driver næringsvirksomhet, skal det lignes som et enmannsforetak eller dersom det er flere eiere, som et deltakerlignet selskap. Dersom et uregistrert selskap som har flere eiere, ikke driver næringsvirksomhet, lignes det ikke som selskap, men som bruttolignet sameie.

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

#### **3.4.1 Omdannelse av personlig firma til nystiftet aksjeselskap**

Om tidspunktet for å påbegynne selskapsligning ved skattefri omdannelse av personlig drevet næringsvirksomhet til aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### **3.5 Selskapsligning opphører**

#### **3.5.1 Generelt**

Ligning av selskapet fortsetter som hovedregel inntil endelig oppløsning er gjennomført.

#### **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).

Et aksjeselskap som var registrert i det tidligere Handelsregister, men som ikke har meldt overføring til Foretaksregisteret i Brønnøysund, skal fremdeles behandles som et registrert aksjeselskap og lignes som aksjeselskap, jf. AV nr. 5/1993 fra Skattedirektoratet, Avgiftsavdelingen.

### *3.5.3 Tvangsoppløsning*

Skifteretten kan i visse tilfelle ved kjennelse beslutte selskapet oppløst fordi reglene i aksjelovene ikke er overholdt. Se asl./asal. § 2-18 og § 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 stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

## **4 Endringer/samme skattesubjekt**

Et aksjeselskap fortsetter normalt som samme skattesubjekt selv om ett av nedenstående tilfeller inntreffer:

- selskapet endrer navn
- selskapet endrer formål
- alle driftsmidler i selskapet blir solgt og driften innstilt, slik at selskapet er tomt eller i det altoverveiende bare har likvide midler, eller
- alle, eller en vesentlig del av aksjene i selskapet blir solgt

Inntreffer flere av ovenstående tilfeller, må det konkret vurderes om selskapet fortsatt er samme skattesubjekt. Dette gjelder spesielt når alle eller en større del av aksjene blir solgt. Det vises til HRD i Utv. 1966/505, HRD i Utv. 1981/331, HRD i Utv. 1999/1381, LRD i Utv. 1962/204 og Riksskattestyrets kjennelse i Utv. 1962/423. Dette kan bl.a. ha betydning for underskuddsfremføring og behandling av skatteposisjon. Anses det etter dette å foreligge et nytt aksjeselskap, må det tidligere selskap anses som fullstendig likvidert. Reglene om oppgjør av skatteposisjoner i sktl. § 14-48 kommer da til anvendelse.

## **5 Fordeling av formue og inntekt mellom selskap og aksjonær mv.**

### **5.1 Hovedregel**

Skattemyndighetene må godta som skattesubjekter alle lovlige stiftede aksjeselskaper mv. Derimot kan skattemyndighetene ta opp spørsmål om det er selskap eller aksjonær som skal tilordnes visse formuesobjekter og/eller inntekter. Tilsvarende gjelder for gjeld og kostnader.

I utgangspunktet står aksjonæren fritt til å overføre til et slikt selskap de formuesgjenstander, rettigheter mv. og inntektskilder han ønsker, såfremt dette ikke strider mot andre bestemmelser, f.eks. konsesjonsplikt. Således kan aksjonæren i utgangspunktet fritt overføre f.eks. boligeiendom, aksjer og næringsvirksomhet mv. til et aksjeselskap.

### **5.2 Unntak**

#### **5.2.1 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 skattesubjekt 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, jf. f.eks. URD i Utv. 1976/68 og 1982/11, og LRD i Utv. 1981/252 og 1985/219, se for øvrig stikkord «Tilsidesettelse».

Om tilordning av driftstilskudd, basistilskudd etter fastlegeordningen, og trygderefusjon til leger, se SKD 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 del som opptjenes etter overføringen til selskapet, f.eks. renter når lønn/vederlag er satt inn i bank.

#### *5.2.2 Tilsidesettelse, det alminnelige ulovfestede skatterettslige prinsipp*

Overføring av gjenstander og andre inntektskilder til et selskap kan settes til side dersom visse vilkår er oppfylt. Se for øvrig stikkord «Tilsidesettelse».

#### *5.2.3 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. Se for øvrig stikkord «Tilsidesettelse».

## **6 Skattested**

Om skattestedet for aksjeselskap mv., se stikkord «Skattestedet».

## **7 Formue**

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap er fritatt for å svare skatt av formue. Tilsvarende gjelder følgende likestilte selskaper:

- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital
- interkommunale selskap som nevnt i lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper (DA)
- verdipapirfond
- statsforetak som går inn under lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak

Om selskaper som likevel skal svare formuesskatt se stikkord «Formue».

## **8 Inntekt/fradrag**

### **8.1 Generelt**

Aksjeselskap er fritatt for å betale skatt til kommune og fylkeskommune, men skal betale skatt til staten av inntekten. Ved inntektsfastsettelsen gjelder i utgangspunktet de vanlige regler etter skatteloven. Her behandles bare de som har spesiell betydning for aksjeselskap mv.

### **8.2 Kostnader ved stiftelse av selskap, nyttegning 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 kostnadsføre kostnadene med en gang eller føre dem til fradrag etterhvert som inntekten tillater det. Det samme gjelder kostnader ved utvidelse av aksjekapital ved

nytegning (nyemisjon) selv om aksjeutvidelsen er tegnet til overkurs og kostnader i forbindelse med børsintroduksjon.

Stiftelsesomkostninger vil typisk være kostnader forbundet med utarbeidelse av stiftelsesdokumenter og aksjonæravtaler, avholdelse av generalforsamling, utfylling og innsending av registrerings skjemaer, registreringsgebyrer til Foretaksregisteret, garantiprovisjoner til sikrelse av stiftelsens gjennomføring og advokat- og revisorhonorarer i denne sammenheng, se HRD i Utv. II/276.

Hvor stiftelser og emisjoner inngår 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 verddivurderinger, takster, utarbeidelse av prospekter, juridiske og finansielle due-diligencegjennomganger, utarbeidelse av rapporter, avklaring av skattemessig 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 stikkord «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.».

### **8.3 Overkurs ved nytegning av aksjekapital**

Det forekommer ved utvidelse av aksjekapital med nytegning at aksjonærene må innbetale mer enn den pålydende aksjekapital til selskapet. Slik overkurs er ikke skattepliktig inntekt for selskapet, jf. HRD i Utv. II/125.

### **8.4 Aksjonærbidrag**

Om behandling av aksjonærbidrag, se stikkord «Aksjonærbidrag».

### **8.5 Oppskrivning av aksjekapital**

I utgangspunktet er oppskrivning av aksjekapital uten innbetaling (fondsemisjon) ikke skattepliktig inntekt for selskapet eller aksjonærene.

Skattlegging av oppskrivningsbeløpet etter den tidligere selskapskatteloven § 1-6 i perioden 12. juni 1991 til 31. desember 1993, har ingen virkninger for selskapets inngangsverdi for det aktivum som er oppskrevet. Det skattlagte oppskrivningsbeløpet skal ikke regnes som innbetalt aksjekapital.

### **8.6 Konsern**

Om overføring av eiendeler i virksomhet i konsern og behandling av konsernbidrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

### **8.7 Mottatt utbytte**

Om skattlegging av utbytte mottatt fra andre aksjeselskaper mv. samt utbytte på «egne aksjer», se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **8.8 Utbytteutdeling**

Aksjeselskap/allmennaksjeselskap får ikke fradrag for utbytte. Utdeling av utbytte anses som anvendelse av overskudd. Nærmere om hva som er utbytte, se «Aksjer - utbytte».

En ikke-arbeidende aksjonærs vederlagsfrie bruk av selskapets eiendeler regnes alltid som utbytte. Om verdsettelsen av fordel ved fri bolig, se stikkord «Bolig - fri bolig». Selskapet skal da uttaksbeskattes, nærmere om uttaksbeskatning, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om når utbytte anses for lovlig, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **8.9 Korreksjonsinntekt**

Det skal fastsettes en korreksjonsinntekt for selskapet dersom selskapet bruker ikke skattlagt kapital til utbytte, eller yter konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt mv. Nærmere om fastsettelse av korreksjonsinntekt, se stikkord «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt».

### **8.10 Refusjon av skatt/avgift på beregnet personinntekt**

Refusjon av skatt/avgift på beregnet personinntekt tilordnet aktiv aksjonær er ikke fradragsberettiget for selskapet. Om slik refusjon se stikkord «Personinntekt - fisjon og fusjon av selskap».

## **9 Risk**

Om RISK-beregning, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)».

## **10 Fusjon**

Om fusjon, se stikkord «Fusjon av selskap» og stikkord «Underskudd».

## **11 Fisjon**

Om fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

## **12 Verdsettelse av aksjer**

### **12.1 Fastsettelse av formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjer i norske selskap**

#### **12.1.1 Generelt**

Ligningsmyndighetene skal i forbindelse med ligningen av ikke-børsnoterte norske aksjeselskap, fastsette formuesverdien av aksjene ved inntektsårets utgang.

Om når denne verdien skal brukes ved formuesligning av aksjonærene, se stikkord «Aksjer mv. – formue» under pkt. 3.5 «Ikke-børsnoterte aksjer i norske selskaper».

Ved ligning av et 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.

#### **12.1.2 Formelle regler**

Ikke-børsnoterte aksjeselskap skal sette fram påstand om verdien av selskapets aksjer ved utgangen av inntektsåret i sin selvangivelse. Dette gjelder også nystiftet selskap i stiftelsesåret.

Den verdi som blir fastsatt av ligningsmyndighetene meddeles aksjeselskapet på skatteseddelen. Selskapet bør varsles før aksjeverdien fastsettes til et høyere beløp enn selskapets forslag.

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

#### **12.1.3 Fastsettelse av aksjenes formuesverdi, generelt**

Aksjene verdsettes til 65 pst. av aksjenes forholdsmessige andel av selskapsformuen i selskapet ved utgangen av inntektsåret (1. januar i ligningsåret) basert på skattemessige formuesverdier.

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

Selskapets skattemessige formuesverdi er den samlede nettoformuen etter fradrag for gjeld etter skatteloven. Ved fastsettelsen av selskapsformuen tas med alle selskapets eiendeler som ikke er spesielt unntatt i FSFIN § 4-12. Skattelovens regler om verdsetting av aktiva og passiva legges til grunn med visse unntak, se nedenfor. Nettoformuen kan ikke settes lavere enn null.

Forretningsverdi (goodwill) skal ikke medregnes.

Selskapets utenlandske formue medregnes, selv om denne formuesposten ikke skal beskattes i Norge. Det skal da ikke foretas noen gjeldsfordeling.

For aksjer mv. som selskapet eier i andre selskap, brukes verdien ved utgangen av inntektsåret både for børsnoterte og ikke-børsnoterte aksjer. For ikke-børsnoterte aksjer vil det si verdien basert på selskapets formue ved inntektsårets utgang uten den prosentvise reduksjonen som nevnt ovenfor. Aksjer mv. eiet i norske ikke-børsnoterte selskaper må derfor verdsettes skjønsmessig dersom de skattemessige formuesverdier ikke er fastsatt på det tidspunktet aksjene skal medtas i eierselskapets formue. Ved skjønnet kan det tas utgangspunkt i den sist fastsatte formuesverdi på aksjene uten prosentvis reduksjon. 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.

#### *12.1.4 Fastsettelse av aksjenes formuesverdi - samordning av formuesverdien med kapitalavkastningsgrunnlaget*

I selskap hvor det fastsettes personinntekt etter delingsmodellen, skal verdsettelsen av de enkelte aktiva i kapitalavkastningsgrunnlaget benyttes som selskapets formuesverdier i den utstrekning disse verdiene er høyere enn de som følger av de ordinære regler. Verdien ved formuesligningen settes likevel ikke høyere enn omsetningsverdi.

For ikke-børsnoterte selskaper skal samordning foretas uavhengig av hvilken verdsettelsesmetode som er benyttet ved fastsettelsen av kapitalavkastningsgrunnlaget, se FIN i Utv. 1998/98. Således vil det for ikke-børsnoterte selskaper måtte foretas samordning når f.eks. en fast eiendom har ligningsverdi på kr 2 000 000 mens den skattemessige verdi (saldoverdien) som er lagt til grunn i kapitalavkastningsgrunnlaget er kr 10 000 000.

#### **12.2 Formuesligning av aksjonærene**

Om hvilken aksjeverdi som skal legges til grunn ved formuesligningen av aksjonærene, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

## **13 Utland**



Om i hvilken utstrekning utenlandske aksjeselskaper er skattepliktig til Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» og «Utland - allment om skatteavtaler».

Om skatteplikt til Norge for norske aksjeselskapers inntekt i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

#### **14 Ligning av daglig leder**

Om ligning av daglig leder, se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

#### **15 Ligning av aksjonær**

Om ligning av aksjonærene, se stikkordene om aksjer.

## **Aksjeselskap mv. - konsern**

*Sktl. § 8-18 (4), §§ 10-2 til 10-4 og § 11-21. Lignl. § 4-4 nr. 5. FSFIN § 11-21.*

### **1 Generelt**

De enkelte selskaper 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),
- å overføre eiendeler i virksomhet mot vederlag uten beskatning og
- å beregne gjennomgående RISK, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)».

### **2 Vilkår for å bli lignet som konsern**

For å kunne overføre bidrag iht. sktl. § 10-2, eller eiendeler i virksomhet iht. sktl. § 11-21, må:

- aksjeselskaper tilhøre samme konsern, jf. asl./asal. §§ 1-3 og 1-4,
- et av selskapene (morselskapet) eie mer enn 90 pst. av aksjene i et eller flere andre selskaper (datterselskaper) og ha en tilsvarende del av de stemmer som avgis på generalforsamlingen. Kravet om mer enn 90 pst. eierinteresse i selskap anses oppfylt også i tilfelle der morselskapet sammen med datterselskap A eier mer enn 90 pst. av aksjene i datterselskap B, forutsatt at mor direkte eier mer enn 90 pst. i datterselskap A.
- giverselskapet og mottakerselskapet være aksjeselskap eller selskap likestilt med disse, jf. sktl. § 10-1. Det kan overføres bidrag mellom et aksjeselskap og et likestilt selskap. Det kan overføres eiendeler i virksomhet mellom aksjeselskap og et likestilt selskap såfremt det likestilte selskap er morselskap se FIN i Utv. 1993/497, Utv. 1995/1071, Utv. 1996/1148 og Utv. 1998/1058.
- giverselskapet og mottakerselskapet være hjemmehørende i Norge. Det er ikke nødvendig at morselskapet er hjemmehørende i Norge, det kan f.eks. overføres bidrag/eiendeler i virksomhet mellom to datterselskap som oppfyller vilkårene selv om morselskapet er hjemmehørende i utlandet. Er morselskapet hjemmehørende i utlandet, kan det ikke foretas skattefrie overføringer til eller fra morselskapet.

Betingelsene må være oppfylt/fortsatt til stede ved utgangen av det inntektsår (kalenderår eller avvikende regnskapsår) da konsernbidraget eller eiendeler i virksomhet skal overføres. Betingelsene vil f.eks. ikke være oppfylt om selskapet yter konsernbidrag i det år 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 i Utv. 1997/894.

Næringsstiftelse er en foretaksform som ikke anses som aksjeselskap eller likestilt selskap. Slik stiftelse faller derfor utenfor konsernreglene i alle sammenhenger. Se FIN i Utv. 2001/196.

### **3 Konsernbidrag**

#### ***3.1 Konsernbidragsbegrepet***

Som konsernbidrag anses overføring av penger, driftsmidler eller andre former for økonomiske ytelser uten motvederlag. 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.

Konsernbidrag regnes ikke som utbytte i relasjon til skatteloven. I alminnelighet vil man kunne legge konsernets egen betegnelse til grunn ved ligningen.

#### ***3.2 Giverselskapet***

##### ***3.2.1 Generelt***

Konsernbidrag er fradragsberettiget for giverselskapet ved inntektsligningen. Dette gjelder bare så langt bidraget ligger innenfor den ellers skattepliktige alminnelige inntekt etter fradrag for fremførbart underskudd. Alminnelig inntekt regnes eksklusiv korreksjonsinntekt, men etter fradrag for korreksjonsfradrag (negativ korreksjonsinntekt) og inklusiv mottatt aksjeutbytte (uavhengig av om utbyttet gir rett til godtgjørelse). Utbytte av «egne aksjer» regnes ikke som alminnelig inntekt.

Et konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt hos giverselskapet, vil ikke kunne medføre et fremførbart underskudd etter sktl. § 14-6, og inntekten skal i slike tilfelle settes til 0.

Fradragsretten forutsetter at konsernbidraget er lovlig i forhold til aksjelovens bestemmelser.

Det er generalforsamlingen som formelt sett må vedta konsernbidraget. Selv om generalforsamlingen beslutter dette i året etter det aktuelle inntektsår, regnes overføring for å ha funnet sted i inntektsåret for giver- og mottakerselskapet.

##### ***3.2.2 Petroleums-skatteloven***

Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag i inntekt som skattlegges etter petroleumsskatteloven. Det kan ikke kreves fradrag for konsernbidrag til dekning av underskudd i virksomhet som nevnt i petroleumsskatteloven §§ 3 og 5.

##### ***3.2.3 Skipsaksjeselskaper***

Det er ikke anledning til å yte konsernbidrag mellom to selskap, der det ene lignede etter de ordinære regler, og det andre etter den særskilte ordning for skipsaksjeselskap, se Innst. O. nr. 37 (1996-97) side 40.

#### ***3.3 Det mottakende selskap***

Konsernbidrag er skattepliktig inntekt for det mottakende selskap. Konsernbidrag som giver ikke får fradrag for, er imidlertid ikke skattepliktig for mottakeren. 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.

### ***3.4 Forandring av konsernbidrag***

Konsernet bør gis anledning til å redusere bidragets størrelse med skattemessig virkning for giver- og mottakerselskap dersom giverselskapet ikke oppnår fullt inntektsfradrag for bidraget. Det bør også gis adgang til å øke konsernbidrag fra selskap som har fått øket inntekten ved ligningen, når bidraget benyttes til å dekke underskudd i andre konsernselskap. En forutsetning for at endring av konsernbidraget skal tillates, må være at skattyter ikke har handlet illojalt. Se FIN i Utv. 1995/1258.

### ***3.5 Ettergivelse av konsernbidrag***

Det er en forutsetning for å benytte seg av konsernbeskatningsreglene at konsernbidraget gjennomføres. Ettergivelse av konsernbidrag må anses som en omgjøring av den pådratte plikt til å dekke bidraget. Fradragsretten for bidraget avskjæres på dette grunnlag uavhengig av om ettergivelsen skyldes dårlig betalingsevne hos yteren. Tidligere innrømmet fradrag hos det ytende selskap og tillegg hos det mottakende selskap tilbakeføres i ettergivelsesåret.

### ***3.6 Formuesbeskatning***

Forpliktelse til å yte konsernbidrag vil ikke kunne anses som gjeld for det ytende selskap og ikke som formue for det mottakende selskap 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 selskap. Kravet på bidrag er da formue i det mottakende selskap.

### ***3.7 Opplysningsplikt***

Hvert år det overføres bidrag til et annet selskap innen konsernet, må begge selskap legge ved selvangivelsen oppgave som viser at vilkårene er oppfylt. Oppgaven skal inneholde opplysninger om:

- hvem som eier aksjer i datterselskapene
- aksjonærenes bopel
- antallet aksjer som eies av den enkelte aksjonær og
- når aksjene ble ervervet

Både giver- og mottakerselskap må gi opplysninger om eventuelle stemmerettsbegrensninger på generalforsamlingen.

Oppgaven skal underskrives av selskapets styre eller styreformann og av revisor. Oppgaven skal leveres sammen med selvangivelsen.

## **4 Overføring av eiendeler i virksomhet mot vederlag**

#### **4.1 Generelt**

Eiendeler i virksomhet kan overføres mellom norske aksjeselskaper som inngår i et skattemessig konsern. Overføringen utløser ikke gevinstbeskatning for det overdragende selskap, såfremt overføringen skjer mot vederlag. Skatteposisjoner knyttet til vedkommende aktiva må følge disse.

Ordningen omfatter overføring av eiendeler fra filial i Norge av et utenlandsk selskap til et konsernforbundet norsk selskap. Ordningen omfatter likevel ikke overføring av eiendeler fra et norsk datterselskap av et utenlandsk selskap til en norsk filial av det utenlandske selskap. Se FIN i Utv. 2002/887.

Reglene om overføring av eiendeler i virksomhet gjelder også overføringer til eller fra skipsaksjeselskap som skattlegges etter reglene i sktl. kap. 8, se Ot.prp. nr. 11 (1996-97) punkt 6.10.6. Bestemmelsene gjelder likevel ikke finansaktiva som nevnt i sktl. § 8-11 (1) c som overføres til selskap innenfor den særskilte ordningen for skipsaksjeselskap mv. fra selskap utenfor ordningen.

Reglene ovenfor gjelder ikke for overføring fra selskap som lignes etter petroleumsskatteloven § 5.

Omorganiseringer som i formen innebærer transaksjoner både på aksjonær- og selskapsnivå vil normalt ikke kunne anses som «konserninterne overføringer» som dekkes av FSFIN § 11-21, se FIN i Utv. 2002/1106.

FIN har fastsatt vilkår for skattefri overføring i FSFIN § 11-21, se nedenfor. Forskriften gjelder ved overføring av materielle og immaterielle formuesobjekter, herunder også finansaktiva, rettigheter mv.

Reglene gjelder også 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. Skattyter kan velge å få skattefritak for gevinster ved overføring av enkelte av eiendeler i virksomhet selv om han får fradrag for tap for enkelte av de andre aktiva. Se FIN i Utv. 1997/403.

#### **4.2 Inngangsverdi**

##### **4.2.1 Overdragende selskap**

Overføres avskrivbare driftsmidler som står på samlesaldo til annet selskap i konsernet og det er ført fullstendig skatteregnskap for det enkelte driftsmiddel, skal de nedskrevne verdier 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 del som faller på det overførte driftsmiddel fordelt i forhold til driftsmidlenes omsetningsverdi.

Om gjennomføringen i regnskapet, se nedenfor.

##### **4.2.2 Mottakende selskap**

Det mottakende selskap skal benytte det overdragende selskaps skattemessige verdier som skattemessige inngangsverdier.

Om gjennomføringen i regnskapet, se nedenfor.

### **4.3 Vederlag**

#### **4.3.1 Generelt**

Samlet vederlag til det overdragende selskap må være lovlig etter de selskaps- og regnskapsrettslige regler som gjelder for overføringer innen konsernet. Etter aksjeloven § 3-9 skal konserninterne overføringer skje til vanlige forretningsmessige vilkår og prinsipper. Regnskapsrettslig er hovedregelen at transaksjoner skal regnskapsføres til virkelig verdi på transaksjonstidspunktet (transaksjonsprinsippet). Det kan imidlertid foretas kontinuitetsgjennomskjæring ved regnskapsføringen av noen konserninterne overføringer. Dersom overføringen behandles som en transaksjon vil vederlaget tilsvare virkelig verdi av det overførte. Behandles overføringen med regnskapsmessig kontinuitet/kontinuitetsgjennomskjæring, vil vederlaget tilsvare de regnskapsmessige verdier av det overførte hos det overdragende selskap.

Det stilles ikke noen bestemte krav til vederlagets form. Vederlaget kan være aksjer i det mottakende selskap, kontanter, gjeldsovertakelse, fordring eller annet.

Overføring som ikke oppfyller selskaps- og regnskapsreglens 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.

Ved den skjønnsmessige vurdering av eiendelenes virkelige verdi må det etter omstendighetene tas hensyn til at overtakende selskap i henhold til forskriftene må overta eiendelens skattemessige verdi fra det overdragende selskap, og at en lav inngangsverdi/et lavt avskrivningsgrunnlag for det overtakende selskap kan redusere prisen på eiendelen.

#### **4.3.2 Aksjer/andel i det mottakende selskap som vederlag**

Ytes aksjer eller andeler i det mottakende selskap som vederlag, skal skattemessig inngangsverdi på det overdragende selskaps hånd settes lik pålydende beløp og eventuell beregnet overkurs. Tilsvarende beløp vil utgjøre innbetalt aksjekapital i det mottakende selskap i forbindelse med overføringen i forhold til sktl. § 10-11 (2).

### **4.4 Sikkerhetsstillelse for skatt**

Ved slik skattefri overføring av eiendeler i konsern må det mottakende selskap stille sikkerhet for skatt som vil kunne utlignes på gevinst ved senere realisasjon av eiendelene. Kravet til sikkerhetsstillelse og dens varighet fastsettes av ligningskontoret i den enkelte sak. Det er foreløpig ikke fastsatt generelle regler for slik sikkerhetsstillelse. Sikkerhetsstillelse i form av garantier fra tredjemann, f.eks. bank e.l., vil være fullgod sikkerhet, men også tilsvarende garantier fra morselskap eller annet søkegodt selskap i konsernet må kunne godtas. Ved vurderingen av når sikkerheten skal kunne frigis, må ligningskontoret utøve skjønn.

### **4.5 Oppgaver til ligningsmyndighetene**

Det året overføring av eiendeler i virksomhet finner sted skal selskapene legge ved selvangivelsen en redegjørelse for overføringen som viser vederlag, inngangsverdi og de beregninger som er lagt til grunn for eventuell deling av saldo mv. 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.

#### **4.6 Opphør av konserntilknytning**

Skattefritak etter reglene i forskriften forutsetter at det mottakende og det overdragende selskap opprettholder sin konserntilknytning så lenge det overførte formuesobjektet er i behold. Opphører vilkårene for å bli lignet som konsern ved aksjesalg, kapitalutvidelse eller annen transaksjon i år etter overdragelsesåret skal den fritatte inntekten tas til beskatning i det overdragende selskap i konsernopphevsåret.

Det skattepliktige beløp settes til differansen mellom dokumentert virkelig verdi på tidspunkt for opphør av vilkårene for å bli lignet som konsern og den ligningsmessige inngangsverdi på det tidligere overføringstidspunktet. Ved skattlegging etter disse reglene kan det mottakende selskap skrive opp ligningsmessig verdi på den tidligere overførte eiendel med det skattlagte beløp som gjelder for denne eiendel.

I tilfeller hvor konserntilknytningen opphører, vil reglene også gjelde konsernoverføringer foretatt i 1998 eller senere (men ikke for konsernoverføringer foretatt før 1998).

## **Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt**

*Sktl. § 10-5.*

### **1 Formål og begrunnelse**

Utbetales lovlig aksjeutbytte fra norske selskap til norske aksjonærer kommer godtgjørelsesmetoden til anvendelse, se stikkord «Aksjer - utbytte». Godtgjørelsesmetoden medfører at skattlegging av overskudd skjer på selskapets hånd, og at utbyttet i praksis blir helt eller delvis skattefritt hos aksjonæren. Dette forutsetter at utbyttet er utdelt av midler som faktisk er skattlagt hos selskapet. Betingelsen om at utbytte skal være lovlig er knyttet til aksjelovenes regler. Det kan derfor forekomme at beløp er inntektsført i selskapets finansregnskap etter regnskapsreglene, og dermed danner grunnlag for utbytteutdeling, mens skattemessig inntektsføring av de samme beløpene ennå ikke er foretatt, f.eks. gevinst overført gevinst- og tapskonto. Korreksjonsinntekt fastsettes etter en sjablonmessig metode for å sikre at de ubeskattede midler som utgjør netto positive midlertidige forskjeller blir skattlagt dersom selskapet benytter disse til utbytteutdeling. Dette er for å hindre at midler tas ut av selskapet før de er skattlagt.

### **2 Hvilke selskaper omfattes**

#### **2.1 Hovedregel**

Reglene om korreksjonsinntekt gjelder for:

- aksjeselskap
- sparebank og annet selveiende finansieringsforetak
- gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- selskap eller sammenslutning som noen eier formuesandeler i eller mottar inntektsandeler av, når ansvaret for selskapets eller sammenslutningens forpliktelser er begrenset til selskapets eller sammenslutningens kapital

Reglene om korreksjonsinntekt gjelder også, så langt de passer, for følgende foretak:

- statsforetak som går inn under lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak

- interkommunale selskap som nevnt i lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, lignedes likevel som eget skattesubjekt. Etter lovens § 3 hefter den enkelte deltaker ubegrenset for en prosent- eller brøkdel av selskapets forpliktelser. Til sammen skal delene utgjøre selskapets samlede forpliktelser (DA). Interkommunale selskaper organisert som ANS (ubegrenset solidarisk ansvar), skal etter lovens § 40 innen 2003 omdannes til selskaper med delt ansvar (DA). Frem til omorganiseringen er gjennomført skal interkommunale selskaper organisert som ANS deltakerlignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Selskapene må være hjemmehørende i Norge etter sktl. § 2-2 (1). Korreksjonsinntekt skal også fastsettes hvor norsk selskap har inntekter som ikke kommer til beskatning i Norge på grunn av skatteavtale.

## **2.2 Unntak**

Reglene om korreksjonsinntekt gjelder ikke for obligasjonsfond og boligselskap som får inntekten fastsatt etter reglene i sktl. § 7-12.

Reglene gjelder heller ikke for selskap som er særskattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster mv. (petroleumsskatteloven) av 13. juni 1975 nr. 35 § 5.

## **2.3 Utland**

Selskap som er hjemmehørende i utlandet skal ikke ha korreksjonsinntekt. Dette gjelder også hvor selskapet har stedbundet virksomhet eller eiendom i Norge som er skattepliktig hit.

## **3 Disposisjoner som utløser fastsettelse av korreksjonsinntekt**

### **3.1 Generelt**

Fastsettelse av korreksjonsinntekt blir utløst av at selskapet:

- avsetter til utbytte i regnskapet for 2002 for utdeling i 2003
- utdeler utbytte i 2002 som overstiger avsetningen i regnskapet for 2001
- yter konsernbidrag som overstiger årets alminnelige inntekt før fradrag for konsernbidrag og/eller
- innløser enkeltaksjer med nedskrivning av aksjekapital og utbetaling av mer enn aksjens forholdsmessig del av innbetalt aksjekapital inkl. overkurs, jf. sktl. § 10-37 (2)

og at selskapet på grunn av dette får eller øker en sjablonmessig fastsatt underdekning av egenkapitalen som beskrevet nedenfor. Om størrelsen på beløpet som skal inntektsføres, se nedenfor.

De disposisjoner som utløser fastsettelse av korreksjonsinntekt er uttømmende behandlet her. Andre disposisjoner, f.eks. aksjonærbidrag, utløser ikke fastsettelse av korreksjonsinntekt.

Et selskap kan ikke pålegges å beregne korreksjonsinntekt dersom det ikke foreligger netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier i selskapet, jf. FIN i Utv. 1997/1093.

## **3.2 Utbytte**

### **3.2.1 Generelt**

Det er skattemessig utbytte som utløser fastsettelse av korreksjonsinntekt. Dette gjelder både lovlig og ulovlig overføring etter aksjelovene. Om hva som regnes som skattemessig utbytte, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Det er uten betydning om utbyttet er utdelt til utenlandske aksjonærer.

### *3.2.2 Utbytte avsatt i årsoppgjør*

Aksjeutbytte som er avsatt i regnskapet skal regnes med i vurderingen for det året regnskapet gjelder, selv om det formelt vedtas av generalforsamlingen og utdeles året etter.

### *3.2.3 Andre utbytter*

Utbytte som ikke er avsatt i årsregnskap eller som overstiger slik avsetning, skal anses utdelt i det år det tidfestes hos aksjonæren. Det samme gjelder hvor naturalytelser og vederlagsfri bruk av formuesobjekt anses som utbytte.

Hvor aksjekapitalen nedsettes ved nedskrivning på de enkelte aksjer skal det beløp som regnes som utbytte, jf. sktl. § 10-11 og stikkord «Aksjer - utbytte», medregnes for det året beslutning om kapitalnedsettelse finner sted.

### *3.2.4 Tilleggsvederlag ved fusjon/fisjon*

Blir tilleggsvederlag ytet i forbindelse med skattefri fusjon/fisjon behandlet skattemessig som utbytte, vil dette kunne utløse korreksjonsinntekt, se FIN i Utv. 1998/99. Om når tilleggsvederlag anses som utbytte og om når det anses som realisasjonsvederlag, se «Fisjon av selskap» og «Fusjon av selskap».

## **3.3 Konsernbidrag**

Konsernbidrag ut over årets alminnelig inntekt, etter fradrag for fremførbart underskudd, men før tillegg for korreksjonsinntekt, utløser fastsettelse av korreksjonsinntekt for det ytende selskap.

Konsernbidrag skal regnes med for det året bidraget er skattepliktig for mottaker og fradragsberettiget for giver.

Om konsernbidrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

## **4 Vilkår vedrørende selskapets egenkapital**

### **4.1 Generelt**

Det er gitt en sjablonmessig metode for å komme fram til om utbytteutdeling mv. er foretatt med ubeskattede midler som utløser fastsettelse av korreksjonsinntekt. Dette gjøres ved at egenkapitalen i selskapet etter finansregnskapet sammenlignes med summen av lovbestemte poster som nedenfor er kalt sammenligningsgrunnlaget. Er egenkapitalen lavere enn sammenligningsgrunnlaget fastsettes korreksjonsinntekt dersom vilkårene for øvrig er tilstede.

### **4.2 Egenkapital i årsregnskapet**

Selskapets 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)
Overkursfond	(post 2020)
Opptjent egenkapital:	
Fond for vurderingsforskjeller i deltakerlignet selskap	(post 2041)
Fond for vurderingsforskjeller i andre selskap	(post 2042)
Annen egenkapital	(post 2050)
Udekket tap	(post 2080)
Sum egenkapital	(post 9450)

Se rl. § 6-2, 1. ledd, bokstav c. Aksjekapitalen vil være det beløp som er ført i selskapets regnskap inkl. ev. oppskrivning uten innbetaling. Det forutsettes at regnskapet er gjort opp etter regnskapslovens regler, herunder at det er avsatt tilstrekkelig til årets skatt og utsatt skatt.

### **4.3 Sammenligningsgrunnlag**

#### *4.3.1 Generelt*

Sammenligningsgrunnlaget er summen av:

- innbetalt aksjekapital
- innbetalt overkurs i forbindelse med tegning av aksjene, og
- beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom de verdier som fremkommer i balansen i årsregnskap og selskapets skattemessige verdier

ved utgangen av inntektsåret.

#### *4.3.2 Innbetalt aksjekapital*

I sammenligningsgrunnlaget skal det ses bort fra aksjekapital som skriver seg fra oppskrivning uten innbetaling, selv om oppskrivningen gjelder beløp som er skattlagt etter tidligere selskapsskatteloven § 1-6.

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 aksjekapital. I mellomliggende periode regnes innbetalt aksjekapital til den delen som er i behold.

#### *4.3.3 Innbetalt overkurs*

Overkurs innbetalt f.o.m. 1999 skal tilføres selskapets overkursfond. Overkursavsetning i perioden 1989-1998 som sto på reservefondet per 1. januar 1999 skulle overføres til overkursfondet. Blant annet pga. overgangsreglene ved innføring av ny regnskapslov per 1. januar 1999 er overkursfondet ikke nødvendigvis lik innbetalt overkurs.

Overkurs innbetalt før 1999 er ikke spesifisert i selskapets balanse for tidligere år. Om den tidligere aksjelovens regler om overføring av overkurs til reservefond, se tidligere asl. § 12-1 2. ledd nr. 3.

#### *4.3.4 Beregnet egenkapitalandel*

Ved beregningen av egenkapitalandelen av de midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier tas utgangspunkt i postene i skjema for spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier (RF-1217).

Det skal ikke tas hensyn til utsatt skattefordel som knytter seg til korreksjonsinntekt for vedkommende inntektsår.

Forskjellene kan være både positive og negative.

Fra summen av de positive forskjeller skal man så trekke summen av de negative forskjeller. Man vil da sitte igjen med netto positive midlertidige forskjeller. Er sum negative midlertidige forskjeller større enn sum positive midlertidige forskjeller, beregnes ikke korreksjonsinntekt, se FIN i Utv. 1997/1093.

Fra netto midlertidige forskjeller trekkes en latent skatteforpliktelse på forskjellene. Dette gjøres ved å multiplisere beløpet med 0,72.

Beløpet man da sitter igjen med utgjør beregnet egenkapitalandel av netto positive midlertidige forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier.

## 5 Korreksjonsinntektens størrelse

### 5.1 Generelt

Er selskapets egenkapital lavere enn sammenligningsgrunnlaget beregnes korreksjonsinntekt med utgangspunkt i den laveste av:

- summen av de disposisjoner som utløser korreksjonsinntekt, f.eks. utbytte, konsernbidrag mv. (se foran), eller
- differansen mellom selskapets egenkapital og sammenligningsgrunnlaget (beregnet underdekning)

Dette beløpet oppgrosses ved å dele på 0,72 (eller multiplisere med 25/18) slik at man får et bruttobeløp som etter at skatten er trukket fra tilsvarer utbytte eller konsernbidrag mv. som overstiger grensebeløpene over. Det er dette bruttobeløpet som skal inntektsføres som korreksjonsinntekt. Korreksjonsinntekten skattlegges med sats for alminnelig inntekt.

#### Eksempel:

<i>Innbetalt aksjekapital</i>	550 000
<i>Egenkapitalandelen av positive midlertidige forskjeller <math>13\ 890 \times 0,72</math></i>	100 000
<i>Sum (sammenligningsgrunnlag)</i>	650 000
<i>Egenkapital i balansen</i>	400 000
<i>Underdekning</i>	250 000

*Underdekningen vil fremstå som en positiv differanse ved denne beregningsmåten. Underdekningen innebærer at det er grunnlag for å beregne korreksjonsinntekt ved disposisjoner som avsetning til utbytte, konsernbidragsytelser som overstiger årets alminnelige inntekt mv., se ovenfor. Korreksjonsinntekt beregnes som følger:*

<i>Avsatt utbytte</i>	100 000
<i>Ytet konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt</i>	+ 50 000
<i>Sum</i>	150 000
<i>Korreksjonsinntekt:</i>	<i>150 000: 0,72 208 330</i>

*Fordi underdekningen er større enn avsatt utbytte mv., vil utbytteavsetningen mv. i sin helhet ha vært med på å etablere en underdekning. Det skal således beregnes korreksjonsinntekt av hele utbytteavsetningen mv.*

*Hvis avsatt utbytte mv. tilsvare eller overstiger beregnet underdekning, skal det beregnes korreksjonsinntekt av et beløp maksimalt tilsvarende underdekningen. Beregningen av korreksjonsinntekten blir i et slikt tilfelle som følger:*

<i>Avsatt utbytte</i>	<i>200 000</i>
<i>Ytet konsernbidrag som overstiger alminnelig inntekt</i>	<i>100 000</i>
<i>Sum</i>	<i>300 000</i>
<i>Underdekning</i>	<i>250 000</i>
<i>Korreksjonsinntekt: 250 000: 0,72</i>	<i>347 220</i>

### **5.2 Underskudd i selskapet**

Har selskapet underskudd i inntektsåret eller fremførbart underskudd fra tidligere år, kan underskuddene ikke kreves fradratt i korreksjonsinntekten. Det skal således alltid utlignes skatt på hele korreksjonsinntekten selv om selskapet for øvrig har underskudd.

### **5.3 Godtgjørelse i skatt for mottatt utbytte**

Har selskapet rett til godtgjørelse i skatt for mottatt utbytte kan denne komme til fradrag også i skatten på korreksjonsinntekten.

### **5.4 Forandring av avsetning til utbytte**

Bli det i generalforsamlingen vedtatt å avsette et høyere eller lavere utbytte enn det som styret opprinnelig har foreslått avsatt i regnskapet, må selskapet foreta korrigerende selvangivelsen.

## **6 Tilleggsskatt og forsinkelsesavgift**

Korreksjonsinntekt/skatt inngår i grunnlaget for beregning av tilleggsskatt og forsinkelsesavgift.

## **7 Forhold til RISK-reglene**

Korreksjonsinntekt og skatt på denne inntekten inngår i RISK-fastsettelsen, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

## **8 Fradragsføring av korreksjonsinntekten i senere år**

### **8.1 Generelt**

Korreksjonsinntekt kan kreves fradratt i neste års inntekt. Dette gjelder likevel ikke så langt selskapets egenkapital er lavere enn sammenligningsgrunnlaget, se foran. I så fall trekkes ev. rest korreksjonsinntekt fra i et senere år i den utstrekning selskapet ikke lenger har slik underdekning.

Hvor selskapet har tilstrekkelig egenkapital, men ikke tilstrekkelig skattepliktig overskudd i året etter året korreksjonsinntekten er fastsatt for, kan fradraget for det tidligere inntektsførte beløp fremføres etter de vanlige regler.

## **9 Fusjon**

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fusjon, se stikkord «Fusjon av selskap».

## **10 Fisjon**

Om fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt ved fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

## **11 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.

## **12 Formelle regler**

Korreksjonsinntekten føres direkte i selskapets selvangivelse.

# **Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)**

- *Sktl. § 10-34, § 10-37 (3) og § 19-2 (2) b.*
- *FSFIN § 10-34 del A og B.*
- *Forskrift av 5. mars 1984 nr. 1259 om avrunding av formue, inntekt og fradrag mv. ved ligningen (lignl.).*

## **1 Formål og begrunnelse**

Oppbærer et aksjeselskap skattepliktige inntekter og nettoverdien ikke utdeles til aksjonærene, vil vanligvis denne økning av skattlagt egenkapital øke omsetningsverdien for aksjene i selskapet.

Lovgiverne har ikke ønsket å skattlegge de samme verdiøkninger fullt ut både som inntekt i aksjeselskapet og som aksjegevinst hos aksjonærene. Måten dette er løst på er at selskapet skattlegges fullt ut for sin inntekt og dobbeltbeskatning søkes unngått hos aksjonæren ved at inngangsverdien for aksjene reguleres med tilbakeholdt skattlagt kapital i aksjonærens eiertid. I aksjeselskap mv. skal det hvert år beregnes tilbakeholdt skattlagt kapital (TSK). Denne beregningen tar utgangspunkt i selskapets alminnelige inntekt. Inntektsårets tilbakeholdte skattlagte kapital skal fordeles på selskapets aksjer. Beløpet som fremkommer ved fordelingen kalles RISK-beløp. (RISK står for Regulering av Inngangsverdi med Skattlagt Kapital).

## **2 Generelt**

I dette stikkord behandles reglene om fastsettelse av årets RISK-beløp ved ligning av aksjeselskapet og ved senere justering av beløpet.

Om fastsettelse av gjennomgående RISK, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)».

Om bruken av RISK-beløp ved ligning av aksjonærene ved realisasjon av aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **2.1 Begreper**

- \* TSK:                   Inntektsårets tilbakeholdte skattlagte kapital, dvs. samlet RISK i et selskap før fordeling på aksjene i selskapet.
- \* RISK-beløp:           RISK-beløp er årlig TSK fordelt på alle aksjer i selskapet.  
RISK-beløp beregnet ved den ordinære ligning av selskapet, som får virkning for eieren av aksjen 1. januar året etter selskapets inntektsår.
- \* Grunn-RISK:         Ved konkurs/oppløsning i inntektsåret får RISK-beløpet virkning for eier av aksjen på tidspunktet for konkurs/oppløsning. Retting av beregnings- og registreringsfeil inngår i grunn-RISK.  
RISK-beløp beregnet på bakgrunn av endring av selskapets ligning. Dette
- \* Differanse-RISK: vil være differansen mellom det tidligere fastsatte RISK-beløp og det nye RISK-beløp.
- \* Gjennomgående RISK: Den delen av RISK-beløpet tilordnet aksjene i et morselskap i RISK-konsern som skyldes andel av tilbakeholdt skattlagt kapital i datterselskapene.
- \* Realisasjons-RISK: RISK knyttet til aksjer som det selskapet en skal beregne RISK for, har realisert i inntektsåret. Realisasjons-RISK kommer i tillegg/fradrag ved beregningen av selskapets grunn-RISK.
- \* Justeringsfaktor: Den faktor som tidligere fastsatt RISK-beløp skal multipliseres med i visse tilfeller, f.eks. når hver aksje splittes i to aksjer.

### **3 For hvilke selskap skal det beregnes RISK-beløp**

#### ***3.1 Norske selskap***

##### *3.1.1 Hovedregel*

Det skal beregnes RISK beløp hvert år for:

- aksjer i aksjeselskap
- grunnfondsbevis i sparebanker. (Om de særlige regler vedrørende RISK-beregning for sparebanker, se nedenfor under pkt. 5 «Sparebank, beregning av det totale reguleringsbeløp for grunnfondsbevis») og
- andeler i verdipapirfond (aksje og obligasjonsfond).

hjemmehørende i Norge. Det skal ikke beregnes RISK-beløp for andre selskap hjemmehørende i Norge enn nevnt ovenfor, selv om de for øvrig er likestilt med aksjeselskap etter sktl. § 2-2, f.eks. samvirkeforetak.

##### *3.1.2 Unntak*

Det skal ikke beregnes RISK for:

- aksjer i boligselskap som nevnt i sktl. § 7-12 og
- grunnfondsbevis i gjensidige forsikringsselskaper, kredittforeninger og selveiende finansieringsforetak som omfattes av sktl. § 10-1.

#### ***3.2 Utenlandske selskap***

Det skal som hovedregel ikke beregnes RISK-beløp for selskap mv. som er hjemmehørende i utlandet, selv om selskapet skattlegges for inntekt i Norge. I den utstrekning RISK-beløp skal beregnes for aksjer mv. i aksjeselskap eller tilsvarende selskap hjemmehørende i utlandet der

deltakerne skattlegges etter sktl. §§ 10-60 til 10-68 (norsk- kontrollerte selskap i lavskatteland, NOKUS), gjøres dette ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.

## **4 Beregning av årets tilbakeholdte skattlagte kapital**

### **4.1 Generelt**

Årets tilbakeholdte skattlagte kapital (TSK) i selskapet beregnes på følgende måte:

1. alminnelig inntekt i selskapet for inntektsåret (inkludert beregnet korreksjonsinntekt/korreksjonsfradrag), se nedenfor.
2. redusert med inntektsføring etter overgangsreglene av negativ saldo og betinget avsatt gevinst fra før 1992.

Er korrigert inntekt, se pkt. 1 og 2 ovenfor, som utgangspunkt for RISK-beregningen negativ (underskudd), settes den til null.

3. redusert med:
  - o 28 pst. skatt på den inntekt som legges til grunn ved RISK-beregningen etter pkt. 1 og 2 (skatten på inntektsføringene etter overgangsreglene påvirker ikke RISK-beregningen)
  - o skatt etter petrsktl. § 5,

korrigert for årets fradrag i skatt for godtgjørelse på utbytte fra andre selskaper, herunder ubenyttet godtgjørelse ved RISK-beregningen for inntektsåret 1995 og senere. Slik korreksjon for godtgjørelse skal kun skje innenfor rammen av den skatt som brukes ved RISK-beregningen. Ubenyttet godtgjørelse fradras skatten ved senere RISK-beregninger. Det kan forekomme at den godtgjørelse som skal fremføres ved RISK-beregningen ikke samsvarer med den godtgjørelse som skal fremføres i forhold til alminnelig inntekt, se nedenfor.

4. redusert med utbytte avsatt i regnskapet for 2002 for utdeling i 2003, se nedenfor under pkt. 4.3.10 «Selskap som går konkurs eller likvideres i inntektsåret»,
5. korrigert med forskjell mellom utbytte utdelt (tidfestet hos aksjonæren) i 2002 og utbytte avsatt i regnskapet for 2001. Det er det skatterettslige utbyttebegrep som skal legges til grunn. Det er uten betydning om utbytte er lovlig etter aksjeloven. Er det utdelt mer utbytte enn avsatt, kommer differansen til fradrag i tilbakeholdt skattlagt kapital, er det utdelt mindre enn avsatt, skal differansen tillegges tilbakeholdt skattlagt kapital,
6. har selskapet realisert aksjer i løpet av inntektsåret, skal det gjøres tillegg for sum positivt RISK-beløp i eiertiden knyttet til de realiserte aksjene (realisasjons-RISK). Tilsvarende skal det gjøres fradrag for sum negativt RISK-beløp i eiertiden. Det skal ikke foretas eventuelle korreksjoner av realisasjons-RISK for utbytte i medhold av sktl. § 10-32, se FIN i Utv. 1998/1206. Tillegg eller fradrag for realisasjons-RISK skal gjøres det år selskapet realiserer aksjene. Dette gjelder ikke realisasjon av aksjer i NOKUS-selskaper.
7. korrigert for sum RISK-beløp ved innfusjonering av heleid datterselskap. Ved slik fusjon skal det overtakende (fusjonerende) selskap tilordnes sum RISK-beløp i eiertiden fra det innfusjonerte selskap.
8. korrigert med ikke-skattepliktig/ikke-fradragsberettiget konsernbidrag. Konsernbidrag som det givende selskap ikke får fradrag for etter reglene i sktl. § 10-2, skal komme til fradrag. Dette vil være konsernbidrag som overstiger skattepliktig alminnelig inntekt i

giverselskapet. Tilsvarende skal det mottakende selskap gjøre tillegg for den del av konsernbidraget som ikke er skattepliktig etter § 10-3.

9. redusert med lovlige krav om refusjon av utlignet toppskatt/trygdeavgift av beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra vedkommende aksjeselskap fremmet av aksjonær mv. i inntektsåret, i den utstrekning refusjonen er utbetalt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)». Har selskapet yttet lån til dekning av forskudd på toppskatt/trygdeavgift på beregnet personinntekt, skal refusjonen først redusere RISK-beløpet i det år lånet avregnes mot utlignet og betalt toppskatt/trygdeavgift.
10. redusert med skatt på grunnrenteinntekt i vannkraftverk. Ved realisasjon av kraftverk og fallrettigheter skal det svares grunnrenteskatt av en særskilt beregnet gevinst. Se nærmere om kraftverk under stikkord «Kraftforetak».

#### **4.2 Ikke levert selvangivelse**

Har selskapet ikke levert selvangivelse, må årets RISK-beløp fastsettes ved skjønn med utgangspunkt i den fastsatte alminnelige inntekt, ilignet skatt og skjønn for de øvrige poster som påvirker RISK-beregningen, herunder utbytte.

#### **4.3 Alminnelig inntekt i selskapet**

##### **4.3.1 Generelt**

Det er som utgangspunkt alminnelig inntekt fastsatt ved ligningen for vedkommende inntektsår som inngår i RISK-beregningen etter fradrag for fremførbart underskudd. Inntekter som er skattefrie/kostnader som ikke er fradragsberettigede, inngår ikke i alminnelig inntekt og vil derfor i utgangspunktet ikke påvirke årets RISK-beløp. Ikke fradragsberettiget/ikke skattepliktig konsernbidrag skal likevel hensyntas ved beregningen av selskapets tilbakeholdte skatlagte kapital, se ovenfor under pkt. 4.1 «Generelt» og nedenfor under pkt. 4.3.6 «Konsernbidrag».

##### **4.3.2 Korreksjonsinntekt/fradrag**

Korreksjonsinntekt skal inngå i grunnlaget for beregning av RISK. Tilsvarende skal tilbakeføring av tidligere fastsatt korreksjonsinntekt redusere grunnlaget for RISK-beregningen.

Har selskapet et underskudd før fastsettelse av korreksjonsinntekt, skal verken årets underskudd eller fremførbart underskudd trekkes fra i korreksjonsinntekten.

##### **4.3.3 Mottatt utbytte**

Mottatt utbytte inngår i alminnelig inntekt som legges til grunn ved RISK-beregningen. Det er skattelovgivningens utbyttebegrep som her skal legges til grunn, jf. stikkord «Aksjer - utbytte». Det er uten betydning om utdelingen av utbytte er lovlige eller ikke. Verdien av mottatte varer og tjenester settes til det beløp som er lagt til grunn ved uttaksbeskatningen av det ytende selskap, jf. stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

##### **4.3.4 Særlig om utbytte fra utenlandsk aksjeselskap**

Mottatt utbytte fra utenlandsk selskap skal inngå i grunnlaget for RISK-beregningen før fradrag for eventuell kildeskatt.

##### **4.3.5 Aksjonærbidrag**

Mottatt eller yttet aksjonærbidrag medregnes i den utstrekning det påvirker alminnelig inntekt. I den utstrekning aksjonærbidrag ikke påvirker alminnelig inntekt, vil det heller ikke påvirke

beregningen av tilbakeholdt skattlagt kapital, se stikkord «Aksjonærbidrag» og «Aksjeselskap mv. - konsern».

#### *4.3.6 Konsernbidrag*

Mottatt eller ytet konsernbidrag medregnes i den utstrekning det påvirker alminnelig inntekt. I tillegg skal ikke-fradragsberettiget/ikke-skattepliktig konsernbidrag påvirke beregningen av tilbakeholdt skattlagt kapital. Dette vil gjelde konsernbidrag som det givende selskap ikke får fradrag for fordi bidraget overstiger skattepliktig alminnelig inntekt. Tilsvarende vil bidrag som ikke er skattepliktig for det mottakende selskap, påvirke beregningen av dette selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital.

#### *4.3.7 Inntekt fra utlandet*

Alminnelig inntekt inkluderer inntekt fra utlandet når inntekten skattlegges i Norge. Dette gjelder selv om det:

- gis inntektsfradrag for utenlandsk skatt etter sktl. § 6-15
- gis skattefradrag (kreditfradrag) etter sktl. §§ 16-20 til 16-27 eller §§ 16-30 til 16-33
- gis skattefradrag (kreditfradrag) i henhold til skatteavtaler ved beregning av den norske skattens størrelse.

Inntekt som ikke skattlegges i Norge etter skatteavtaler bygget på fordelingsprinsippet (unntaksmetoden) inngår ikke i alminnelig inntekt.

#### *4.3.8 Årets underskudd*

Er alminnelig inntekt negativ etter korrigeringer for inntektsføring av negative saldi og betingede avsetninger etter overgangsreglene, jf. nedenfor, settes inntekten til null som utgangspunkt for beregningen.

Har selskapet korreksjonsinntekt, jf. stikkord «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt», settes nettoinntekten lik korreksjonsinntekten i de tilfelle øvrig alminnelig inntekt er null eller negativ, jf. foran. Er f.eks. underskudd før korreksjonsinntekt kr 50 og korreksjonsinntekt kr 100, blir alminnelig inntekt ved RISK-beregning kr 100.

Underskuddet vil føre til lavere oppregulering det året underskuddet eventuelt fremføres mot positiv alminnelig inntekt.

#### *4.3.9 Inntektsføring etter overgangsreglene*

Ved beregning av RISK-beløpet skal det ses bort fra inntektsføringen etter overgangsreglene av negativ saldo og betinget avsatte gevinster fra før 1992 og skatt av slik inntektsføring. Slik inntektsføring er inkludert i inntekts-/kostnadsføringen fra den vanlige gevinst- og tapskontoen og må beregnes særskilt for å kunne trekkes ut. Beregningen foretas i RISK-beregningsskjemaet RF-1239 i postene 2 til 4.

Ved beregning av størrelsen på gjenværende negativ saldo og betinget avsatt gevinst fra før 1992, tas utgangspunkt i gjenstående negativ saldo per 1. januar 2002 (post 2 i RF-1239) dvs. gjenværende beløp per 31. desember 2001 (post 4 i RF-1239 ved forrige RISK-beregning). Den prosentandel som inntektsføres skal være den samme som er benyttet ved inntektsføring fra gevinst- og tapskonto for inntektsåret 2002 (minimum 20 pst.). Dersom saldo på gevinst- og tapskonto er null eller negativ skal det benyttes en sats på 20 pst. Når gjenstående negativ



saldo mv. fra før 1992 er lavere enn kr 15 000 skal hele beløpet føres til fradrag ved RISK-beregningen.

For selskaper som er fisjonert etter 1. januar 1992, skal negativ saldo mv. i forbindelse med RISK-beregningen fordeles i samme forhold som fordeling av negativ saldo mv. fra før 1992 ført på skjema for gevinst og tapskonto. Hvis negativ saldo mv. fra før 1992 ført på skjema for gevinst og tapskonto på tidspunktet for utfisjoneringen skattemessig er inntektsført i sin helhet mens det er rest negativ saldo til fradragsføring ved RISK-beregningen, må restbeløpet fordeles i samme forhold som fordelingen av de(n) eiendeler, virksomhet eller aksjekapital som i sin tid var opphavet til den negative saldo. Tilsvarende fordelinger antas å måtte gjennomføres i forbindelse med konserninterne overføringer etter omdannelsesloven.

Beregnet fradragsføring av negativ saldo og betinget avsatt gevinst fra før 1992 kan kun skje innenfor rammen av årets skattepliktige inntekt.

Årets inntektsføring av gevinst på ikke-avskrivbare driftsmidler avhendet før 1992, men hvor betalingen finner sted og skatlegges i inntektsåret, skal inngå i alminnelig inntekt som danner grunnlag for beregning av årets RISK-beløp.

#### *4.3.10 Selskap som går konkurs eller likvideres i inntektsåret*

Det er alminnelig inntekt fra inntektsårets begynnelse til konkursåpning eventuelt til forhåndsligningen ved frivillig likvidasjon, som skal tas med ved beregning av RISK.

#### **4.4 Avsatt/utdelt utbytte fra selskapet**

Med utbytte regnes i denne sammenheng utbytte etter skattelovens regler, se stikkord «Aksjer - utbytte». Det er uten betydning om utdelingen av utbytte er lovlig eller ikke. Således skal f.eks. utbetaling i forbindelse med delvis nedskrivning av aksjenes pålydende, og som ikke er tilbakebetaling av innbetalt aksjekapital, komme til fradrag ved RISK-beregningen. Slik utbetaling regnes som utbytte i forhold til skattelovgivningen selv om det ikke er utbytte i forhold til aksjeloven.

Har selskapet avsatt utbytte som omfatter «egne aksjer», må i utgangspunktet også utbytte som tilfaller disse, komme til fradrag ved RISK-beregningen. Blir ikke utbytte utbetalt til andre (fordi selskapet beholder aksjene) må neste års RISK-beregning korrigeres for forskjellen mellom avsatt utbytte og utbytte utbetalt til andre.

Utdeling av utbytte i annet enn penger, inklusiv arbeid utført for aksjonær, verdsettes til det beløp som er lagt til grunn som omsetningsverdi ved uttaksbeskatningen.

Behandles aksjonærs vederlagsfrie bruk av gjenstand som lønn eller pensjon, skal det ikke foretas noen korrigeringer ved RISK-beregningen. Anses aksjonærs vederlagsfrie bruk av gjenstand som utbytte, skal dette komme til fradrag som utbytte ved RISK-beregningen med de av selskapets faktiske kostnader som tilbakeføres ved skattleggingen fordi de er anvendt til utbytte.

#### **4.5 Skatter**

I utlignet skatt inngår skatt på selskapets alminnelige inntekt. Skatt på den del av alminnelig inntekt som er inntektsføring etter overgangsreglene av negativ saldo og betinget avsatt gevinst fra inntektsår før 1992, skal likevel ikke komme til fradrag ved beregning av tilbakeholdt skattlagt kapital.

Utlignet skatt på korreksjonsinntekt fradras ved beregning av tilbakeholdt skattlagt kapital. Ved et senere års korreksjonsfradrag (negativ korreksjonsinntekt) i inntekt vil utlignet ordinær skatt bli redusert. Det er den reduserte skatt som legges til grunn.

Skatt på grunnrenteinntekt i vannkraftverk herunder grunnrenteskatt på særskilt gevinst ved realisasjon av kraftverk, inngår i den skatten som kommer til fradrag. Naturressursskatt pålagt eiere av vannkraftverk skal ikke komme direkte til fradrag ved RISK-beregningen, og heller ikke komme til fradrag i skatt til staten på alminnelig inntekt ved RISK-beregningen. Se FIN i Utv. 1998/104.

Skatt betalt i utlandet kommer ikke direkte til fradrag ved RISK-beregningen. Norsk skatt på inntekt i utlandet, regnes før reduksjon for eventuelle kreditfradrag, herunder fradrag for utenlandsk skatt i norsk skatt etter sktl. §§ 16-20 til 16-28 eller §§ 16-30 til 16-33 for skatt betalt til utlandet.

Utlignet skatt skal ikke reduseres med fradrag i skatt etter sktl. § 16-40 (FoU).

Det er uten betydning om skatten er betalt på tidspunktet for RISK-beregning. Følgende behandles ikke som skatt ved RISK-beregningen:

- skatt til utlandet (kan i visse tilfelle fradras i alminnelig inntekt)
- formuesskatt
- naturressursskatt i vannkraftverk
- eiendomsskatt (kan fradras i alminnelig inntekt)
- tilleggs-skatt
- forsinkelsesavgift
- renter av resterende skatt, selv om disse ikke kommer til fradrag i inntekten.
- øvrige gebyrer etter ligningsloven kap. 10.

#### **4.6 Godtgjørelse på utbytte tidfestet i 2002**

Godtgjørelse for mottatt utbytte tidfestet i 2002 skal gå til fradrag i årets skatter. Godtgjørelse for inntektsåret 1996 og senere som ikke tidligere er kommet til fradrag ved RISK-beregningen fremføres til fradrag i skatten ved senere års RISK-beregning. I de tilfeller hvor inntekten er redusert med beregnet inntektsføring etter overgangsreglene, kan det forekomme at den godtgjørelsen som skal fremføres ved RISK-beregningen ikke samsvarer med den godtgjørelse som fremføres i forbindelse med alminnelig inntekt. Dette skyldes at skatten på inntektsføringen etter overgangsreglene trekkes ut ved RISK-beregningen, se pkt. 4.4 «Avsatt/utdelt utbytte fra selskapet».

#### **Eksempel:**

*Selskap A har alminnelig inntekt i 2002 på 1000. Denne inntekten består av mottatt aksjeutbytte med 500 og inntektsført negativ saldo mv. fra før 1992 med 600. Samlet fradrag i alminnelig inntekt er 100. RISK-beregningen vil bli som følger:*

<i>Alminnelig inntekt</i>	<i>1000</i>
<i>-Inntektsført negativ saldo mv. fra før 1992</i>	<i>600</i>
<i>Grunnlag for RISK-beregning</i>	<i>400</i>
<i>Skatt ved RISK-beregningen er 28 pst. av 400</i>	<i>112</i>

(utlignet skatt på alminnelig inntekt er 280)

Godtgjørelse på utbytte i 2002 (28 pst. av 500)	140
Godtgjørelse til fremføring i senere RISK-beregning	28
Skatt til fradrag ved RISK-beregningen	0
TSK per 1. januar 2003	400

#### **4.7 Avrunding av TSK**

Ved beregning av årets samlede tilbakeholdte skattlagte kapital i selskapet, skal det beregnede beløp avrundes opp eller ned til nærmeste hele krone.

#### **5 Sparebank, beregning av det totale reguleringsbeløp for grunnfondsbevis**

For grunnfondsbevis i sparebanker består det totale reguleringsbeløp av årets endringer i sparebankens utjevningfond. Har utjevningfondet økt i inntektsåret, blir RISK-reguleringen positiv. Er fondet redusert, blir RISK-reguleringen negativ. Dersom fondet ikke endres i inntektsåret blir RISK-reguleringen null. Endring i sparebankenes utjevningfond oppgis i skjemaet «Beregning av RISK» (RF-1239) post 20.

Brukes nedskrivning på utjevningfondet til å dekke sparebankens underskudd, kan RISK-reguleringen bli negativ. I den utstrekning negativt RISK-beløp skyldes dekning av underskudd må dette markeres særskilt fordi skattyter i slike tilfeller kan kreve at det ses bort fra akkumulert RISK hvis den er negativ. Beløpet oppgis i skjemaet «Beregning av RISK» (RF-1239) post 22.

#### **6 Fordeling av tilbakeholdt skattlagt kapital på selskapets aksjer (beregning av RISK-beløp)**

##### **6.1 Generelt**

Inntektsårets tilbakeholdte skattlagte kapital i selskapet fordeles på aksjene i selskapet 1. januar i året etter inntektsåret. Fordelingen foretas i forhold til aksjenes pålydende den 1. januar i året etter inntektsåret, uavhengig av aksjeklasser, om aksjene har forskjellige rettigheter, f.eks. i forhold til utbytte, mv. Man kommer da frem til årets skattlagte kapital for hver enkelt aksje. Denne størrelsen kalles RISK-beløpet.

##### **6.2 Egne aksjer**

Eier selskapet aksjer i seg selv, skal disse aksjene være med ved fordelingen av RISK-beløp. Dette gjelder også aksjer som er eid i strid med aksjeloven. Se FIN Utv. 2001/1399.

##### **6.3 Krysseie**

Eier to eller flere selskap aksjer i hverandre (krysseie), skal disse aksjene være med ved fordelingen av RISK-beløp.

##### **6.4 Utvidelse av aksjekapital**

Utvidelse av aksjekapitalen kan skje ved å utstede fondsaksjer, dvs. friaksjer (utvidelse av aksjekapitalen uten innbetaling) eller ved nyemisjon (utvidelse av aksjekapitalen ved innbetaling).

Ved nyemisjon skal de nye aksjene være med ved deling av selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital fra det inntektsåret økningen i aksjekapitalen er registrert i Foretaksregisteret.

Fondsaksjer skal være med ved fordelingen av selskapets tilbakeholdte skattlagte kapital fra det år emisjonen er gjennomført ved forhøyelse av selskapets aksjekapital.

Om omfordeling av tidligere års RISK-beløp ved fondsemisjon, se nedenfor.

### **6.5 Konkurs/likvidasjon av selskapet i inntektsåret**

Tilbakeholdt skattlagt kapital i det året selskapet går konkurs eller likvideres, fordeles på aksjene i selskapet ved tidspunkt for konkursåpning ved konkurs eller forhåndsligning ved likvidasjon.

### **6.6 Avrunding av grunn-RISK**

Beregnet RISK-beløp avrundes opp eller ned til nærmeste øre.

## **7 Omfordeling av RISK-beløp beregnet i tidligere år**

### **7.1 Generelt**

I utgangspunktet skal RISK-beløp beregnet i tidligere år ikke endres med tilbakevirkning.

Den eierandel en aksje representerer kan imidlertid endres i løpet av aksjonærens eiertid uten at aksjonærenes samlede eierinteresse endrer seg. En aksje kan splittes opp i flere, eller aksjeantallet kan reduseres. Ved fusjon og fisjon kan også antallet aksjer endre seg for den enkelte aksjonær, selv om samlet eierinteresse beholdes uendret. Tidligere fastsatte RISK-beløp i aksjonærenes eiertid må da omfordeles. Omfordeling foretas ved realisasjon ved å benytte en såkalt justeringsfaktor ved gevinst- og tapsberegningen, se nedenfor.

### **7.2 Endring i antall aksjer i selskapet**

Antall aksjer i et selskap kan økes uten innbetaling ved at:

- de tidligere aksjene splittes i to eller flere aksjer (splitt) eller
- det deles ut nye aksjer uten innbetaling (fondsemisjon).

Disse aksjene anses ervervet på grunnlag av de tidligere aksjene. Om omfordeling av aksjonærenes faktiske kostpris i slike tilfeller, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

Videre kan antall aksjer i et selskap reduseres ved:

- at et antall av de tidligere aksjene gjøres om til en ny aksje (spleis) eller
- reduksjon av aksjekapitalen med innløsning av enkeltaksjer.

Ved fondsemisjon, splitt og spleis skal tidligere fastsatte RISK-beløp i den enkelte aksjonærs eiertid, omfordeles på det nye antall aksjer. Dette gjøres ved at det fastsettes en justeringsfaktor som skal redusere eller øke beregnet RISK per aksje. Sum RISK-beløp hos den enkelte aksjonær skal være det samme etter omfordeling som før omfordeling.

Innløsning av aksjer anses i utgangspunktet som realisasjon. Det skal som hovedregel ikke foretas noen omfordeling av RISK per aksje. Om omfordeling ved innløsning av enkeltaksjer hvor det ikke anses som realisasjon, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» under pkt. 7.17 «Kapitalnedsettelse».

Justeringsfaktoren settes til antall aksjer før endringen dividert på antall aksjer etter endringen. Blir antall aksjer i et selskap endret fra 150 aksjer til 100 aksjer, blir justeringsfaktoren  $150:100=1,5$ . Blir antall aksjer i et aksjeselskap endret fra 100 aksjer til 125 aksjer blir justeringsfaktoren  $100:125=0,8$ .

Ved endring av antall aksjer i selskapet (splitt og spleis) gis omfordelingen virkning fra det tidspunkt generalforsamlingen har bestemt at antall aksjer skal endres. Ved omfordeling som skyldes fondsemisjon gis omfordelingen virkning fra det tidspunkt emisjonen registreres i Foretaksregisteret.

### **7.3 Skattefri fusjon**

#### **7.3.1 Generelt**

Skattefri fusjon av selskap A og B, kan skje ved at selskap A fortsetter og selskap B går opp i A og aksjonærene i B får aksjer i selskap A. En skattefri fusjon kan også skje ved at både selskap X og Y overtas av et nytt selskap Z.

Aksjonærene i det selskap som fortsetter etter fusjonen (A) beholder sine aksjer. De beholder også RISK-beløpene vedrørende disse aksjene uendret.

Aksjonærene i de selskap som opphører (B, X og Y) bytter sine gamle aksjer i nye aksjer (i henholdsvis A og Z). For disse aksjonærene skal tidligere fastsatte RISK-beløp for alle inntektsår før fusjonsåret i de selskapene som opphører (B, X og Y), omfordeles på det nye antall aksjer. Dette gjøres teknisk ved at det fastsettes en justeringsfaktor som skal redusere eller øke de tidligere fastsatte RISK-beløp. Faktoren beregnes for hvert av selskapene som opphører ved fusjonen (de overdragende selskap).

Justeringsfaktoren settes til antall aksjer i de selskap som opphører (B eller X og Y), dividert på antall aksjer som aksjonærene får i de selskap som fortsetter etter fusjonen (henholdsvis A og Z).

I et selskap som besto både før og etter fusjonen (selskap A) skal det skje en omfordeling bare på de nytutstedte aksjene. De opprinnelige aksjonærene i selskap A skal ikke omfordele sine RISK-beløp på grunn av fusjonen isolert sett. Det blir derfor nødvendig i selskap A å skille mellom de gamle aksjene, og vederlagsaksjene ved fusjonen.

Ved fusjon gis omfordelingen virkning fra det tidspunkt fusjonen er registrert i Foretaksregisteret. Dette gjelder selv om fusjonen regnskapsmessig er gitt virkning fra et tidligere tidspunkt.

#### **7.3.2 Konsernfusjon**

Konsernfusjon innebærer at aksjeeierne i det overdragende selskapet mottar som vederlag aksjer i morselskapet til det overtakende selskapet.

Ved skattefri konsernfusjon skal RISK-beløpene på stamaksjene i morselskapet ikke fordeles etter reglene ovenfor. RISK-beløpene på de innløste aksjene i det overdragende selskap må i stedet fordeles på vederlagsaksjene (fondsaksjene) etter reglene for fusjon, se nedenfor. Justeringsfaktor fastsettes ved at antall aksjer i det overdragende selskap omfordeles på antall vederlagsaksjer.

### **7.4 Særlig om skattefri fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap**

#### *7.4.1 Generelt*

I de tilfeller et heleid datterselskap innfusjoneres i morselskapet vil ikke morselskapet (det overtakende selskap) motta noen vederlagsaksjer. Reglene om omfordeling av RISK-beløp som gjelder i de fusjonstilfeller som nevnt foran passer ikke for denne type fusjoner. Det skal likevel foretas en omfordeling av RISK-beløp også ved datterselskapsfusjoner.

#### *7.4.2 Hovedregel*

Ved fusjon mellom morselskap og heleid datterselskap, skal samlet RISK-beløp knyttet til aksjene i datterselskapet i morselskapets eiertid tilordnes morselskapet som en del av morselskapets grunn-RISK beregning. Skjema for beregning av justeringsfaktor (RF-1240) kan ikke benyttes ved fusjon med heleid datter.

#### *7.4.3 RISK-konsern*

Også ved fusjon mellom heleid datterselskap og morselskap innen RISK-konsern, skal det i morselskapets RISK-beregning gjøres et tillegg for sum RISK-beløp i eiertiden. Ved beregning av gjennomgående RISK skal det korrigeres for eventuelt RISK-beløp som morselskapet tidligere er tilordnet i form av gjennomgående RISK fra datterselskapet.

#### *7.4.4 Tidspunkt for tilordning*

RISK-beløpet skal tilordnes morselskapet med virkning per 1. januar i året etter fusjonsåret.

#### *7.4.5 Praktisk gjennomføring*

Morselskapet skal beregne sum RISK-beløp i eiertiden for aksjene i datterselskapet og ta dette inn som en del av sin RISK beregning i RF-1239 (påstands-RISK). Morselskapet må også i skjema for gjennomgående RISK (RF-1238) oppgi eventuelt RISK-beløp som tidligere er tilordnet morselskapet i form av gjennomgående RISK.

### **7.5 Skattefri fisjon**

Skattefri fisjon av selskap A kan skje ved at selskap A fortsetter og selskap B overtar deler av A's virksomhet mv. og noen eller alle aksjonærene i A får aksjer i selskap B, mot å innlevere aksjer i selskap A.

De gjenværende aksjonærer i selskap A beholder RISK-beløpene vedrørende de ikke-innleverte aksjene uendret.

For de aksjonærene som får aksjer i selskap B i bytte for sine gamle aksjer i A, skal tidligere fastsatt RISK-beløp omfordeles på det nye antall aksjer i selskap B. Dette gjøres teknisk ved at det fastsettes en justeringsfaktor som skal redusere eller øke de beregnede RISK-beløp for de tidligere årene.

Justeringsfaktoren beregnes ved at pålydende per aksje i det utfisjonerte selskap B, divideres på tidligere pålydende per aksje i selskap A. Blir det utfisjonert flere selskaper, skal det beregnes en justeringsfaktor for hvert selskap. RISK-beløp for aksjer i selskap B, for år før fisjonen beregnes ved at RISK-beløpene for selskap A for disse årene multipliseres med justeringsfaktoren.

Ved fisjon gis omfordelingen virkning fra det tidspunkt fisjonen er registrert i Foretaksregisteret. Dette gjelder selv om fisjonen regnskapsmessig er gitt virkning fra et tidligere tidspunkt.

## **8 Feil i fastsatt RISK-beløp**

### **8.1 Generelt**

Feil som kun påvirker RISK-beregningen anses som beregnings- eller registreringsfeil. Om retting, se nedenfor. Slike beregnings- eller registreringsfeil kan oppstå ved selskapets utfylling av RF-1239. Feil kan videre oppstå ved registreringen på ligningskontorene (punchefeil) og ved SKD maskinelle koblinger og beregninger av differanse-RISK og gjennomgående RISK. Andre eksempler er feil ved feilrettingen og feil ved tidligere rettinger av beregnings- og registreringsfeil som skyldes feil ved en endring av selskapets ligning for et tidligere år.

Feil som resulterer i et nytt skatteoppgjør, f.eks. at ligningskontoret har punchet feil inntekt, anses derimot som en endring av selskapets ligning. Endringer som har betydning både for RISK-beregningen og skatteoppgjøret, f.eks. omklassifisering av utbytte til lønn, anses i sin helhet som endring av selskapets ligning.

### **8.2 Retting av RISK-beløp ved beregnings- eller registreringsfeil**

Retting av RISK-beløp ved beregnings- eller registreringsfeil skal gis virkning fra samme tidspunkt som det opprinnelig fastsatte RISK-beløp.

Feil som oppstår ved kobling av differanse-RISK skal henføres til RISK-beregningen i året for koblingen, slik at retting av slike feil skal rettes med virkning for RISK-beløpet for det år endringsvedtaket ble fattet. Feil oppstått ved tidligere feilrettinger skal rettes med virkning for RISK-beløpet i det år den opprinnelige feilen skriver seg fra.

Retting av beregnings- og registreringsfeil kan skje uavhengig av fristene for endring av ligningen i lignl. § 9-6. For aksjonærer som på vedtakstidspunktet allerede er blitt lignet på grunnlag av uriktig RISK-beløp, begrenser imidlertid fristreglene i lignl. § 9-6 adgangen til å endre disse skattyternes ligning på vanlig måte. Nærmere om disse fristreglene, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

### **8.3 Endring av selskapets ligning**

Ved endring av aksjeselskapets ligning, skal RISK-beløpet for vedkommende inntektsår beregnes på nytt, hvor en legger til grunn den nye alminnelige inntekt og de nye skatter. Differansen i tilbakeholdt skattlagt kapital ved denne og den foregående beregning av tilbakeholdt skattlagt kapital for vedkommende inntektsår (differanse-TSK) fordeles på antall aksjer den 1. januar det år vedtak om endring treffes (differanse-RISK). For vedtak fattet i ligningsnemnda er vedtaksåret det året hvor møtet ble avholdt, ev. ved sirkulasjon den dato hvor siste nemndsmedlem undertegnet vedtaket. Er vedtaket fattet av ligningskontoret etter delegasjon, er vedtaksåret det året melding om vedtaket ble sendt selskapet.

For selskaper som likvideres, skal slik ny beregning av RISK-beløpet i forbindelse med endring av selskapets inntekt bare foretas frem til og med eventuell forhåndsligning. For selskaper som likvideres skal tidligere fastsatt RISK-beløp ikke korrigeres når endring av ligning vedtas etter oppløsning av selskapet. Tidspunktet for konkursåpning likestilles med oppløsning.

Om differanse-RISK som oppstår på grunn av endring av ligning i et heleid datterselskap, når datterselskapet på endringstidspunktet er innfusjonert i morselskapet, se FIN i Utv. 1995/1069.

## **9 Formelle regler**

### **9.1 Generelt**

Aksjeselskapet fremmer påstand om årets grunn-RISK-beløp i skjema RF-1239. Selskapet fremmer ikke påstand om gjennomgående RISK.

Fastsatt grunn-RISK-beløp meddeles selskapet ved at det er tatt inn i skatteoppgjøret.

### **9.2 Forandring i selskapets forhold/aksjene**

Har det skjedd en forandring i antall aksjer eller i selskapets forhold som medfører at tidligere fastsatt RISK-beløp for den enkelte aksje må endres, f.eks. at selskapet fusjonerer, skal selskapet uten ugrunnet opphold, og senest ved utgangen av det inntektsår forandringen er gjennomført, sende melding om forandringen til ligningskontoret for kontorkommunen (RF-1240). For selskaper som er overført til sentral ligning, skal melding sendes SFS.

### **9.3 Opplysninger til aksjonær**

#### **9.3.1 Melding om RISK-beløp**

Aksjeselskaper, verdipapirfond mv. skal underrette de som var aksjonærer 1. januar i året etter inntektsåret om det fastsatte RISK-beløp, herunder eventuell differanse-RISK. Er selskapet registrert i Verdipapirsentralen, kan selskapet overlate til Verdipapirsentralen å foreta denne underretningen.

Meldingen skal inneholde opplysninger om hvilket år RISK-beløpet gjelder.

#### **9.3.2 Melding om retting av uriktig RISK-beløp**

Er tidligere fastsatt RISK-beløp rettet skal selskapet gi melding til dem som var aksjonærer den 1. januar i det år rettingen ble foretatt.

Meldingen skal inneholde opplysninger om selskapets navn og organisasjonsnummer og hvilket tidligere fastsatt RISK-beløp rettingen gjelder.

#### **9.3.3 Melding om omfordeling av RISK-beløp**

Har det skjedd endringer i selskapet som medfører at tidligere RISK-beløp skal omfordeles, skal selskapet gi melding til de som er aksjonærer 1. januar i det året endringen foretas.

Meldingen skal inneholde opplysninger om fastsatt justeringsfaktor.

## **10 Klagerett**

### **10.1 Selskapets klagerett**

#### **10.1.1 Generelt**

Selskapet har klagerett i forhold til fastsettelsen av selve RISK-beløpet.

#### **10.1.2 Klage på beregning av grunn-RISK**

Selskapet har anledning til å klage på grunn-RISK-beregningen innen tre uker etter at utleggingen av ligningen er kunngjort.

#### **10.1.3 Klage på beregning av differanse-RISK**

Selskapet har en ordinær tre ukers klagefrist på differanse-RISK etter reglene i ligningsloven § 9-3 jf. § 9-2. Fristen regnes fra vedtaket er mottatt av selskapet.

#### **10.1.4 Klage på beregnings- og registreringsfeil**



Fristen for å klage på beregnings- eller registreringsfeil er tre uker fra ligningen er kunngjort/vedtaket er mottatt. Ved beregnings- eller registreringsfeil i gjennomgående RISK, er fristen to uker.

Påvises det åpenbare feil av denne art, bør RISK-beløpet rettes selv om klagefristen er utløpt.

#### *10.1.5 Klage på beregning av gjennomgående-RISK*

Gjennomgående-RISK består av RISK fra datterselskap i et RISK-konsern. Morselskap i RISK-konsern kan klage på tilordnet gjennomgående-RISK. Klageretten gjelder kun beregnings- eller registreringsfeil som har oppstått ved tilordning av gjennomgående RISK. Gjennomgående-RISK i aksjefond kan påklages av forvaltningsselskapet til FIN, men sendes til SKD.

Klagefristen er to uker regnet fra det tidspunkt melding om vedtaket er kommet frem til selskapet.

### **10.2 Aksjonærens klagerett**

#### *10.2.1 Generelt*

Aksjonæren har ingen formell klagerett over fastsettelse av RISK-beløp i selskaper hvor han er aksjonær.

#### *10.2.2 Klage på ligningen*

Når en aksje realiseres, vil de årlige RISK-beløp inngå i aksjonærens gevinstberegning. Denne gevinstberegningen er en del av aksjonærens ligning, som aksjonæren kan påklage jf. ligningsloven § 9-2 nr. 1.

I forhold til aksjonær som er blitt lignet på grunnlag av uriktig fastsatt RISK-beløp som følge av beregnings- eller registreringsfeil, vil det innenfor de frister som følger av ligningsloven § 9-6 som regel være opp til ligningsmyndighetene om ligningen skal endres.

## **Aksjeselskap - RISK-beregning (gjennomgående RISK)**

*FSFIN § 10-34 del C.*

### **1 Formål og begrunnelse**

Når et aksjeselskap (morselskap) eier aksjer i et annet aksjeselskap (datterselskap) vil tilbakeholdt skattlagt kapital (TSK) i datterselskapet kunne føre til en økning av verdien på aksjene i datterselskapet og derigjennom også på aksjene i morselskapet. Verdistigning på aksjene i datterselskapet vil således kunne komme til beskatning ved realisasjon av aksjene i morselskapet. Dette vil innebære en økonomisk dobbeltbeskatning. En slik dobbeltbeskatning søkes unngått ved regler om gjennomgående RISK-regulering. Slik regulering innebærer at morselskapet blir tilordnet en andel av TSK i datterselskapet som tilsvarer morselskapets eierandel i datterselskapet ved beregning av RISK i morselskapet.

### **2 Generelt**

Beregning av gjennomgående RISK foretas av SKD.

Her behandles bare regulering av inngangsverdi for aksjer i morselskap i RISK-konsern med andel av TSK i datterselskap (gjennomgående RISK). Om regulering av inngangsverdi for andeler i aksjefond, se FSFIN § 10-34 del D.

I et konsern skal det alltid på vanlig måte beregnes RISK-beløp separat for aksjene i morselskapet og hvert av datterselskapene mv. RISK-beløp beregnes ved at årets tilbakeholdte skattlagte kapital i vedkommende selskap fordeles på aksjene i samme selskap etter reglene beskrevet i «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)». Dette gjelder også for et heleiet datterselskap i et konsern.

I RISK-konsern skal årets tilbakeholdte skattlagte kapital i datterselskap:

- brukes til å beregne det ordinære RISK-beløp for aksjene i datterselskapet, og
- tillegges morselskapets endring i skattlagt kapital med morselskapets andel av beløpet ved beregningen av RISK-beløp for aksjene i morselskapet.

Dette innebærer at tilbakeholdt skattlagt kapital i datterselskap, datterdatterselskap og datterdatterdatterselskap innen RISK-konsernet, dvs. t.o.m. tredje ledd i konsernet, kan inngå i beregningen av årets RISK-beløp hos morselskapet. Denne del av RISK-beregningen er kalt gjennomgående RISK.

### **3 Vilkår for beregning av gjennomgående RISK**

#### ***3.1 Hvilke selskap kan være morselskap i RISK-konsern***

Gjennomgående RISK kan bare kreves tilordnet inngangsverdien for aksjer i morselskap i RISK-konsern. Morselskap i denne forbindelse må være et aksjeselskap hjemmehørende i Norge, som ved utgangen av inntektsåret:

- selv er direkte eier av 90 pst. eller mer av aksjekapitalen i et eller flere andre norske aksjeselskap og som
- ikke eies direkte av et annet aksjeselskap hjemmehørende i Norge med 90 pst. eller mer av aksjekapitalen.

Et morselskap kan være eiet med 90 pst. eller mer av et utenlandsk aksjeselskap.

Gjennomgående RISK kan bare regulere inngangsverdien på aksjene i morselskapet og ikke inngangsverdien for aksjer i andre selskap som eier mindre aksjeposter i et datterselskap i RISK-konsernet. Dette gjelder selv om det er et annet datterselskap i konsernet som eier aksjene.

#### ***3.2 Hvilke selskap kan ikke være morselskap***

Følgende selskap mv. kan ikke være morselskap i RISK-konsern:

- sparebanker
- gjensidige forsikringsselskap
- kredittforeninger, eller
- andre selveiende finansieringsforetak

#### ***3.3 Hvilke selskap godtas som datterselskap mv.***

Reglene om gjennomgående RISK gjelder bare dersom datterselskapene er norske aksjeselskap. Selskap som er likestilt med aksjeselskap, jf. sktl. § 10-1, og NOKUS-selskap, kan ikke inngå i RISK-konsern.

Reglene gjelder bare i tre eierledd nedover i konsernet, dvs. til og med et datterdatterdatterselskap.

Eierkravet er at ved utgangen av inntektsåret må enten:

1. morselskapet eie direkte 90 pst. eller mer av aksjekapitalen i datterselskap
2. et datterselskap etter pkt. 1 direkte eie 90 pst. eller mer av aksjekapitalen i datterdatterselskapet, eller
3. et datterdatterselskap etter pkt. 2 direkte eie 90 pst. eller mer av aksjekapitalen i datterdatterdatterselskapet.

Eierkravet er således ikke oppfylt for heleid datterdatterselskap, hvis dette er eid av morselskapet gjennom to heleide datterselskap som eier f.eks. 80 og 20 pst. i datterdatterselskapet.

### ***3.4 Vilkår for å etablere RISK-konsern***

I utgangspunktet skal det beregnes gjennomgående RISK såfremt:

- morselskapet krever det tilordnet fra vedkommende datterselskap innen utgangen av selvangivelsesfristen, og
- vilkårene for øvrig er tilstede.

Morselskapet kan velge å kreve beregnet gjennomgående RISK for noen av datterselskapene, men la være å kreve det for andre. Disse datterselskapene kan kreves tatt med i RISK-konsernet et senere år. Omfatter kravet (datter)datterdatterselskap, dvs. selskap i annet og tredje ledd, må selskapets krav også omfatte de mellomliggende (datter)datterselskap. Er dette vilkåret ikke oppfylt, må morselskapet gis en frist til å rette det. Blir kravet ikke rettet, skal det avvises for alle selskap videre ned i kjeden.

### ***3.5 Gjennomgående RISK i år etter etableringsåret***

Er det beregnet gjennomgående RISK på grunnlag av tilbakeholdt skattlagt kapital for et inntektsår i et datterselskap, skal det også beregnes gjennomgående RISK på grunnlag av tilbakeholdt skattlagt kapital for det påfølgende inntektsår for vedkommende datterselskap. Forutsetninger for dette er at:

- eierkravet er oppfylt ved utgangen av inntektsåret, eller
- hvis eierkravet ikke er oppfylt, at det ikke er gått mer enn 5 år etter at eierkravet ble brutt og morselskapets eierinteresse er 50 pst. eller mer ved utgangen av inntektsåret.

### ***3.6 Datterselskap der eierandelen er redusert til under 90 pst.***

Reduseres eierandelen i et datterselskap i RISK-konsernet til under 90 pst. av aksjekapitalen ved utgangen av inntektsåret skal i utgangspunktet morselskapet ikke lenger ha gjennomgående RISK fra datterselskapet og ev. selskap lenger ned i kjeden fra dette datterselskapet. Beholdes minst 50 pst. av eierinteressen i datterselskapet, skal aksjonærene i morselskapet tildeles gjennomgående RISK fra dette og datterdatterselskapene lenger ned i kjeden for det inntektsåret morselskapet reduserte eierandelen til under 90 pst. og de fire

etterfølgende inntektsår. Eierinteresse er et videre begrep enn direkte eierandel av aksjekapitalen og inkluderer f.eks. indirekte eie gjennom selskap utenfor RISK- konsernet. Begrepet eierinteresse gjør imidlertid ikke unntak fra vilkåret om at selskapet må være hjemmehørende i Norge. For senere år tildeles ikke gjennomgående RISK fra dette selskapet.

Har morselskapet eller datterselskapet ved utgangen av et inntektsår redusert sin eierinteresse til under 50 pst. i et datterselskap, opphører RISK-konserntilknytningen til dette selskapet dette året og alle senere år, selv om eierinteressen senere år igjen økes. Økes eierandel senere til minst 90 pst. av aksjekapitalen, kan morselskapet kreve at dette selskapet igjen skal inngå i RISK-konsernet.

## **4 Beregning av gjennomgående RISK**

### **4.1 Generelt**

Gjennomgående RISK hos morselskapet beregnes separat fra hvert datterselskap og tillegges/trekkes fra årets RISK-beløp for aksjene i morselskapet. Morselskapets andel av tilbakeholdt skattlagt kapital i det enkelte datterselskapet fordeles på antall aksjer i morselskapet per 1. januar i året etter inntektsåret. Ved beregningen av «eierandel», tas bare hensyn til direkte eie eller eie gjennom datterselskap og datterdatterselskap som inngår i RISK-konsernet.

#### Eksempel 1:

*Eier morselskapet direkte f.eks. 95 pst. av aksjene i et datterselskap, er det 95 pst. av den tilbakeholdte skattlagte kapital (TSK) i datterselskapet som skal fordeles på morselskapets aksjer.*

#### Eksempel 2:

*Eier morselskapet 95 pst. av aksjene i et datterselskap som eier 90 pst. av aksjene i et datterdatterselskap som igjen eier 92 pst. av aksjene i et datterdatterdatterselskap, er morselskapets eierandel:  $0,95 \times 0,90 \times 0,92 = 0,7866$ . Dette vil innebære at 78,66 pst. av årets tilbakeholdte skattlagte kapital i datterdatterdatterselskapet skal utgjøre grunnlaget for beregning av gjennomgående RISK. Fra datterdatterselskapet tillegges 85,5 pst. ( $0,95 \times 0,90$ ) og fra datterselskapet tillegges 95 pst.*

### **4.2 Realisasjon av aksjer i datterselskap innen RISK-konsernet**

Har morselskap eller andre selskap i RISK-konsernet i løpet av inntektsåret realisert aksjer i et annet selskap innen RISK-konsernet, skal det ved beregningen av gjennomgående RISK tas hensyn til RISK-beløp som er brukt ved gevinstberegningen for de realiserte aksjene (realisasjons-RISK). Det foretas en korreksjon av morselskapets gjennomgående RISK ved at denne realisasjons-RISK, for det tidsrom det realiserte selskap har inngått i RISK-konsernet, tillegges/fradras for å unngå at samme RISK-beløp påvirker morselskapets RISK-beløp to ganger.

Det er morselskapets forholdsmessige eierandel i det selskapet som har realisert aksjer som er bestemmende, ikke morselskapets forholdsmessige eierandel i det selskap det blir realisert aksjer i. Eide f.eks. det solgte datterdatterselskap aksjer i datterdatterdatterselskap som inngikk i RISK- konsernet, skal det ikke foretas noe korrigerings hos morselskap av gjennomgående RISK fra datterdatterselskapet.

Reglene om korreksjon ved realisasjon av aksjer i datterselskap som inngår i RISK-konsernet får også anvendelse ved realisasjon av aksjer i selskap som inngikk i konsernet 1. januar i selskapets inntektsår, men ikke lenger inngår i konsernet.

I år hvor konsernet oppløses, skal det eventuelt foretas korreksjon i morselskapets ordinære RISK-beregning.

Eksempel:

Vi har tre selskap A, B og C. A eier 90 pst. i B. B eier 90 pst. i C. Hvert selskap består av 100 aksjer. RISK per 1. januar år 1 er hos: A 20, B 15 og C 10.

RISK per 1. januar år 1:

A:	grunn RISK	= 20,0
	+ (90 pst. av 15 fra B)	= 13,5
	+ (90 pst. av 90 pst. av 10 fra C)	= 8,1
	sum A	= 41,6

B selger 10 aksjer i C i år 1, for kr 40 per aksje. Opprinnelig kostpris var kr 20 per aksje. Gevinsten utgjør all inntekt i selskapet.

Gevinsten fremkommer som følger:

Vederlag	400
Kostpris	200
RISK	100
Gevinst	100

Vi regner først ut B's RISK per 1. januar år 2:

Inntekt	100
- Skatt	-28
+ Realisasjons-RISK	100
TSK	172 som dividert med antall aksjer gir
RISK per aksje	1,72

Vi regner deretter ut C's RISK per 1. januar år 2:

Inntekt	50 (tilfeldig valgt)
- Skatt	14
= TSK	36 som dividert med antall aksjer gir
RISK per aksje	0,36

Vi regner deretter ut morselskapet A's RISK per 1. januar år 2. Den består av Grunn-RISK + Gjennomgående RISK +/- Korreksjonsbeløp:

*Grunn-RISK:*

Inntekt            1000 (tilfeldig valgt)  
- Skatt            280  
= TSK            720 som dividert med antall aksjer gir  
RISK per aksje 7,2

*Gjennomgående RISK:*

*Fra B:*

Siden B består av 100 aksjer og A eier 90 pst. skal A tilordnes RISK fra 90 av A's aksjer i B, dvs.:

$$172 \times 0,9 = 154,80$$

*Fra C:*

C består av 100 aksjer, B eier 80 av disse etter salget i ÅR 1. Det innebærer at A eier 90 pst. av 80 aksjer i C, dvs. at A indirekte eier 72 pst. i C. Gjennomgående RISK fra C til A blir da:

$$36 \times 0,72 = 25,92$$

Total gjennomgående RISK (fra B+C) blir:  $154,80 + 25,92 = 180,72$

*Korreksjonsbeløp:*

I gjennomgående RISK-beløp som A får fra B inngår en realisasjons-RISK på kr 90 (90 pst. av 100 = 90)

A's RISK per 1. januar ÅR 2 blir da:

TSK fra selskap A	= 720,00
+ samlet gjennomgående RISK	= 180,72
- Korreksjonsbeløp	= 90,00
Sum	= 810,72

Dette beløpet fordeles på antall aksjer i A som er 100 = 8,1072. Beløpet avrundes til nærmeste hele øre 8,11, jf. nedenfor.

## **5 Avgang i RISK-konsern**

### **5.1 Morselskapet oppfyller ikke lenger vilkårene for å være morselskap**

Når et selskap ikke lenger fyller vilkårene for å være morselskap f.eks. ved at et annet aksjeselskap hjemmehørende i Norge kjøper opp dette, bortfaller RISK-konsernet. RISK-beregningen for det inntektsåret konsernvilkårene ikke er oppfylt ved årets utgang, baseres kun på egne verdier i det tidligere morselskapet. Aksjer i det tidligere morselskapet beholder akkumulerte RISK-verdier selv om dette inkluderer gjennomgående RISK fra det oppløste RISK-konsernet.

### **5.2 Bortfall av underliggende datterselskap i kjeder**

Når et mellomliggende datterselskap ikke lenger godkjennes som datterselskap i RISK-konsern, bortfaller også underliggende selskap i RISK-konsernet som er eid av dette.

RISK-verdier fra tidligere datterselskap tilordnet et morselskap, beholdes. Se imidlertid ovenfor om korrigering av gjennomgående RISK.

## **Aksjesparing med skattefradrag (AMS)**

Adgangen til aksjesparing med skattefradrag er opphevet fra og med inntektsåret 2000.

Reglene om bindingstid er opphevet med virkning fra og med 1. januar 2002, slik at AMS-andel, -aksje, eller grunnfondsbevis kan realiseres eller pantsettes etter dette tidspunkt uten at det blir gitt tillegg i skatten på 15 pst.

## **Aksjonærbidrag**

*Sktl. § 8-18 (2) og §§ 10-20 til 10-25. Lignl. § 8-6 nr. 4. FSSKD § 10-20.*

### **1 Generelt**

#### **1.1 Bidrag**

Som hovedregel er en aksjonærs bidrag til aksjeselskapet ikke fradragsberettiget hos aksjonæren eller skattepliktig inntekt hos selskapet. Om unntak fra hovedregelen for bidrag fra:

- et aksjeselskap til et annet innen et konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern» eller
- aksjonær til et nyetablert aksjeselskap, se nedenfor under dette stikkord.

#### **1.2 Tap**

Om inntektsfradrag hos aksjonær for tap på aksjeinnskudd, lån til aksjeselskap mv., se stikkord «Tap».

### **2 Bidrag til nyetablert aksjeselskap**

#### **2.1 Generelt**

En aksjonær kan kreve inntektsfradrag for bidrag til aksjeselskap når alle vilkårene nedenfor er oppfylt.

##### **2.1.1 Vilkår vedrørende aksjeselskapet**

- mottakeren av bidraget må være et aksjeselskap
- aksjeselskapet må være hjemmehørende i Norge (sktl. § 2-2 (1))
- aksjeselskapet må være nyetablert, dvs. ordningen gjelder for underskudd i selskapet i stiftelsesåret og de påfølgende 4 inntektsår
- aksjeselskapet må starte ny virksomhet og være registrert etter sktl. § 10-25 for drift av ny virksomhet
- aksjeselskapet må drive virksomhet på det tidspunktet bidraget ytes

- aksjeselskapets nye virksomhet må være skattepliktig i Norge, jf. stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og stikkord «Utland - allment om skatteavtaler». Det kan ikke stilles krav om at virksomheten faktisk utøves i Norge.
- aksjeselskapet må ikke drive bankvirksomhet, forsikring, finansiering, leasing eller for en ikke uvesentlig del utleie av fast eiendom eller løsøre
- aksjeselskapet må ikke yte eller motta konsernbidrag i det underskuddsåret som aksjonærbidraget refererer seg til
- aksjeselskapet må ha et ligningsmessig underskudd som er fradragsberettiget i Norge
- aksjeselskapet må inntektsføre aksjonærbidrag.

#### *2.1.2 Vilkår vedrørende aksjonæren*

- aksjonæren må være bosatt (personer) eller hjemmehørende (selskaper) i Norge på det tidspunkt bidraget ytes
- aksjonæren må yte bidrag som innbetales til aksjeselskapet i kontanter og ikke i naturalia
- aksjonæren må innbetale bidraget i underskuddsåret eller året etter
- aksjonæren får bare fradrag innen rammen av «sin forholdsmessige andel» av aksjeselskapets underskudd
- aksjonæren kan gis fradrag innen rammen av sin alminnelige inntekt i det år fradrag gis og
- aksjonæren gis ikke fradrag i inntekt vunnet ved utvinning eller rørledningstransport av petroleum.

#### *2.1.3 Tidspunkt for fradrag*

Bidraget fradras hos aksjonæren i året etter underskuddsåret.

#### *2.1.4 Bidrag bare fra en del av aksjonærene*

Det er ikke stillet krav om at aksjonærbidrag må være en fellesordning som alle aksjonærene er med på. Fradrag gis til hver aksjonær på grunnlag av det faktisk innbetalte bidrag. Fradrag gis bare innen rammen av aksjonærenes «forholdsmessige andel» av selskapets underskudd. En aksjonær kan således ikke benytte seg av fradragsrett som ikke benyttes av andre aksjonærer.

#### *2.1.5 Aksjekapital*

Aksjonærbidrag regnes ikke som innbetalt aksjekapital. Dette gjelder også for bidrag fra aksjonærer bosatt i Norge, men som ikke har fått effektivt fradrag for bidraget fordi de ikke hadde tilstrekkelig inntekt eller fordi bidraget har blitt tilbakeført til beskatning.

#### *2.1.6 Tilbakeføring av fradrag*

Om tilbakeføring hos aksjonær av tidligere fradratt bidrag, se nedenfor.

### **2.2 Unntak**

Regelen om aksjonærbidrag gjelder ikke for bidrag til eller fra skipsaksjeselskap som lignes etter den særskilte ordningen i sktl. kap. 8.

## **3 Nærmere om enkelte forhold vedrørende aksjeselskapet**

### **3.1 Selskapsform**

Det mottakende selskap må være et aksjeselskap/allmennaksjeselskap etter asl./asal. Ordningen med fradragsrett omfatter ikke bidrag til selskap som er likestilt med aksjeselskaper etter sktl. § 10-1.



### **3.2 Hjemmehørende i Norge**

Det mottakende aksjeselskap må være hjemmehørende i Norge, dvs. være fullt skattepliktig hit, sammenlign sktl. § 2-2 (1) og stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». Kravet gjelder både for underskuddsåret og det år bidraget mottas.

Det er ikke noe krav om at flertallet av aksjonærene er bosatt i Norge.

Aksjeselskaper hjemmehørende i utlandet faller utenfor ordningen, selv om det eies fullt ut av norske aksjonærer.

### **3.3 Stiftelsesår**

Spørsmålet om hvilket år et aksjeselskap anses stiftet har betydning for spørsmål om selskapet fremdeles er i etableringsperioden, dvs. stiftelsesåret og de 4 påfølgende år.

Aksjeselskap anses i forhold til disse bestemmelsene som stiftet det år selskapet er meldt til Foretaksregisteret, selv om den konstituerende generalforsamling er avholdt tidligere år, jf. Ot.prp. 76 (1984-85) side 13. Dette gjelder selv om selskapet har krevet seg lignet som eget skattesubjekt et tidligere år, f.eks. ved å levere selvangivelse, og dette er godtatt ved ligningen.

### **3.4 Registrering**

#### **3.4.1 Generelt**

For at reglene om aksjonærbidrag skal komme til anvendelse må aksjeselskapet ha søkt fylkesskattekontoret om godkjenning av at selskapet driver ny virksomhet og fått denne godkjenningen registrert, jf. sktl. § 10-25.

Søknad om registrering sendes til og avgjøres av fylkesskattekontoret i det fylket hvor aksjeselskapet har hovedkontor. I Oslo sendes søknaden til ligningskontoret som avgjør registreringsspørsmålet. For selskaper som lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter, sendes søknaden til dette kontoret som avgjør registreringsspørsmålet.

Forvaltningslovens regler gjelder ved behandling av søknader om registrering.

#### **3.4.2 Innhold i søknad**

Om hva søknaden skal inneholde, se FSSKD § 10-20.

#### **3.4.3 Hva skal fylkesskattekontoret avgjøre**

Fylkesskattekontoret skal bare avgjøre og registrere om selskapet driver ny virksomhet, jf. sktl. § 10-20. Det er de lokale ligningsmyndighetene som skal avgjøre om de øvrige vilkår for fradrag er til stede selv om selskapet er registrert, se Sk. nr. 19/87 (Utv. 1988/103).

#### **3.4.4 Søknadsfrist**

Frist for søknad om registrering er selvangivelsesfristen for det underskuddsår som skal dekkes av aksjonærbidrag. Det er tilstrekkelig at søknaden innleveres innen eventuelt forlenget selvangivelsesfrist.

Foreligger det særlige grunner, kan søknaden tas til behandling, selv om den er levert for sent.

Det er uten betydning når den rette myndighet avgjør registreringsspørsmålet.

### *3.4.5 Klage*

Aksjeselskapet kan påklage avgjørelsen om registrering til Skattedirektoratet innen tre uker etter at det har mottatt melding om avgjørelsen. Klagen sendes til vedkommende fylkesskattekontor, i Oslo til ligningskontoret.

### *3.4.6 Aksjeselskapets plikter etter registrering*

Aksjeselskapet plikter uoppfordret å varsle fylkesskattekontoret, i Oslo ligningskontoret, eventuelt Sentralskattekontoret for storbedrifter, om forhold som kan ha betydning for om vilkårene til ny virksomhet fortsatt oppfylles, jf. sktl. § 10-25.

### *3.4.7 Virkning av registrering*

Når selskapet er registrert skal ligningsmyndighetene legge til grunn at selskapet driver ny virksomhet.

Ligningsmyndighetene skal imidlertid ta opp spørsmålet overfor fylkesskattekontoret om endring av registreringen dersom det antas at registreringen bygger på feil faktisk grunnlag, f.eks. fordi ikke alle opplysninger forelå ved registreringen eller dersom selskapet etter registreringen har endret virksomheten slik at selskapet ikke lenger anses å drive ny virksomhet.

De lokale ligningsmyndigheter avgjør om de øvrige vilkår for fradrag er til stede når aksjeselskapet er registrert.

## **3.5 Selskapets virksomhet**

### *3.5.1 Stedet for virksomheten*

Det er ikke stilt krav om at selskapets virksomhet må utøves i Norge, men virksomheten som har gitt underskudd må være skattepliktig hit.

### *3.5.2 Driver ikke næringsvirksomhet*

Det er ikke fradragsrett for bidrag dersom det mottakende aksjeselskap ikke driver næringsvirksomhet på det tidspunkt bidrag ytes. Fradraget kan også nektes for bidrag ytet like før opphør av virksomheten, se FIN i Utv. 1987/412 og 1996/390.

### *3.5.3 Ny virksomhet, avgjørelsesmyndighet*

Aksjeselskapet må drive ny virksomhet i underskuddsåret. Det er fylkesskattekontoret, i Oslo ligningskontoret, eventuelt Sentralskattekontoret for storbedrifter, som avgjør om selskapet driver ny virksomhet ved å registrere det. Ligningsmyndighetene skal legge registreringen til grunn.

### *3.5.4 Ny virksomhet, hovedregel*

Virksomheten anses ikke som ny dersom den for en vesentlig del er en videreføring av tidligere drevet næringsvirksomhet. Dette gjelder uansett om den tidligere næringsvirksomhet er drevet av et annet skattesubjekt og uansett om den tidligere næringsvirksomhet reelt sett hadde samme eller andre eiere. Dette gjelder også om den tidligere virksomhet har vært drevet av utenlandske eiere i utlandet.

Selskapet må drive den nye virksomhet helt fra stiftelsen. Dersom aksjeselskap som har drevet eldre virksomhet i «etableringsperioden» starter opp ny virksomhet, vil det ikke være fradragsrett for aksjonærbidrag.

### *3.5.5 Ny virksomhet, bevisbyrderegel*

Hvis det er grunn til å anta at aksjeselskapets virksomhet er en videreføring av en tidligere næringsvirksomhet, er det aksjeselskapet som må godtgjøre at det ikke foreligger videreføring.

### *3.5.6 Ny virksomhet, momenter*

Spørsmålet om en virksomhet er ny eller om det er videreføring av en tidligere drevet næringsvirksomhet, vil f.eks. oppstå dersom eiere av en næringsvirksomhet:

- flytter virksomheten
- skiller ut en del av virksomheten
- oppretter underavdeling/filialer
- endrer produkter/tjenestetype
- spesialiserer seg
- endrer produksjonsmetoder eller
- utvider virksomheten.

Spørsmålet oppstår også i forbindelse med at reelt nye eiere overtar hele eller deler av en tidligere virksomhet, eller overtar lokaler og/eller driftsmidler etter en tidligere drevet virksomhet.

Spørsmålet må avgjøres etter en totalvurdering av forholdene, hvor en blant annet tar hensyn til følgende momenter:

- endring av arten av varer/tjenester som produseres/omsettes
- endring av produksjonsmetoder
- om de samme driftsmidler brukes som i den tidligere næringsvirksomhet
- 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 eller
- om det er samme finansiering som tidligere

Ett moment vil ikke alene være avgjørende.

Overtagelse av en bedrift som er konkurs med fortsettelse av samme virksomhet, er ikke ny virksomhet selv om det reelt er nye eiere. Om det foreligger ny virksomhet må også i dette tilfelle vurderes ut i fra de momenter som foreligger ovenfor.

Overgang fra personlig firma til aksjeselskap er ikke ny virksomhet.

Det er i utgangspunktet ikke avgjørende om det i den nye virksomhet tas i bruk driftsmidler som tidligere er brukt eller om det anskaffes helt nye driftsmidler.

Dersom en produksjons-, handels- eller tjenesteytende bedrift flytter fra et sted til et annet og fortsetter på samme måte i samme bransje, vil et hovedmoment være om bedriften beholder sin gamle kundekrets eller om de på grunn av flytting må opparbeide seg ny kundekrets. Bare i det siste tilfelle vil den drevne virksomhet kunne anses som ny. Omsetter en handels- eller tjenesteytende bedrift en ny art varer/tjenester i samme bransje som tidligere, og skiller denne del av virksomheten ut i nytt aksjeselskap, vil dette ikke anses som ny virksomhet dersom det er en naturlig sammenheng mellom de nye varer/tjenester og de tidligere, og omsetningen for

en vesentlig del foregår til de gamle kunder. Foregår omsetningen for en vesentlig del til nye kunder vil dette tale for at det er ny virksomhet.

Lager en produksjonsbedrift et nytt produkt eller tar opp en ny produksjonsmetode i samme bransje, og skiller ut denne virksomheten i nytt aksjeselskap, vil det ikke anses som ny virksomhet dersom produktet eller produksjonsmetoden bare er en naturlig videreutvikling av den tidligere virksomhet.

Utvider en produksjons-, handels- eller tjenesteytende bedrift virksomheten med de samme produkter vil dette normalt ikke kunne anses som ny virksomhet. Bare dersom utvidelsen er av en slik art at det endrer den tidligere virksomhetens karakter, kan det bli spørsmål om å anse det som ny virksomhet, f.eks. en håndverksbedrift som går over til fabrikkmessig masseproduksjon av samme produkt eller et mindre pensjonat utvider til å bli et stort turisthotell.

### ***3.6 Utleie***

Det gis ikke fradrag for aksjonærbidrag for aksjeselskap som i underskuddsåret for en ikke uvesentlig del driver utleie av fast eiendom eller løsøre. I spørsmålet om vesentlighet må en vurdere utleievirksomhet mot selskapets øvrige virksomhet. Utleien vil normalt anses som vesentlig dersom bruttoinntekten av utleie varig overstiger 20 pst. av selskapets totale bruttoinntekt.

Utleie må avgrenses mot de tilfelle selskapet driver næringsvirksomhet selv med driftsmidlet, f.eks. vil slutning av skip på bareboat-charter anses som utleie av løsøre, mens slutning på time/tripcharter ikke anses som utleie.

Virksomhet med utleie av bil, TV, videokassetter o.l., anses som utleie av løsøre.

Drift av hotell eller pensjonat vil ikke anses som utleie av fast eiendom.

### ***3.7 Konsernselskap***

Selskaper i skattemessig konsern kan for hvert enkelt inntektsår velge mellom å yte konsernbidrag eller aksjonærbidrag for såvidt betingelsene for øvrig er tilstede. Men selskapene kan ikke kombinere ordningene i samme inntektsår.

### ***3.8 Fusjon/fisjon***

Aksjeselskapet må normalt ikke være stiftet ved fusjon eller fisjon.

Dersom aksjeselskapet etter stiftelsen fusjonerer/fisjonerer faller retten til fradrag for aksjonærbidrag bort for underskudd i fusjons-/fisjonsåret og for senere underskudd.

Om tilbakeføring av tidligere gitte fradrag hos aksjonæren ved fusjon/fisjon, se nedenfor.

### ***3.9 Aksjeselskapets underskudd***

#### ***3.9.1 Hovedregel***

Det er aksjeselskapets ligningsmessige underskudd i Norge det enkelte år som danner maksimalbegrensningen for fradragsrett for bidrag.

Aksjeselskapets underskudd regnes før eventuell inntektsføring av mottatt aksjonærbidrag, enten bidraget gjelder årets underskudd eller underskudd året før. Underskuddet regnes før eventuelle tidligere års underskudd til fremføring.

### **3.10 Senere endring av aksjeselskapets underskudd**

#### **3.10.1 Reduksjon av underskuddet**

Reduserer ligningsmyndighetene i endringssak aksjeselskapets underskudd før inntektsføring av aksjonærbidrag, må ligningskontoret ta stilling til om det er inntektsført for meget aksjonærbidrag hos aksjeselskapet i underskuddsåret og det påfølgende år.

Melding må eventuelt sendes ligningskontoret for aksjonærens bostedskommune.

Om virkning for aksjonær, se nedenfor.

#### **3.10.2 Økning av underskuddet**

Øker ligningsmyndighetene i endringssak aksjeselskapets underskudd før inntektsføring av aksjonærbidrag, vil dette ikke gi grunnlag for innbetaling av aksjonærbidrag etter den frist som er fastsatt i loven, se nedenfor.

Aksjonærbidrag innbetalt innen fristen for slik innbetaling til dekning av underskuddet for vedkommende år, skal etter krav fra selskapet inntektsføres innen rammen av det korrigerede underskudd under forutsetning av at bidraget ikke er tilbakebetalt.

Melding må eventuelt sendes ligningskontoret for aksjonærens bostedskommune.

Om virkning for aksjonær, se nedenfor.

### **3.11 Inntektsføring**

Aksjeselskapet skal inntektsføre bidrag i det inntektsår bidrag mottas. Dette gjelder selv om deler av bidraget for et år mottas i underskuddsåret og andre deler i året etter.

Selskapet skal inntektsføre bidrag mottatt fra norsk aksjonær, selv om vedkommende ikke får effektivt fradrag for bidraget fordi aksjonæren ikke har tilstrekkelig inntekt vedkommende år.

Selskapet skal ikke inntektsføre aksjonærbidrag mottatt fra aksjonærer som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge.

Selskapet skal ikke inntektsføre innbetaling som overstiger vedkommende aksjonærs andel av underskuddet.

Inntektsføring skal senest foretas ved årsoppgjøret.

Dersom bidraget betales i året etter underskuddsåret, skal bidraget avregnes mot det foregående års fremførbare underskudd. Bidraget behandles da ikke som en del av innbetalingsårets inntekt.

### **3.12 Aksjeselskapet er opphørt/konkurs**

Det gis ikke fradrag for aksjonærbidrag ytet til aksjeselskap etter at det har opphørt med virksomheten herunder gått konkurs. Fradrag kan også nektes for bidrag ytet like før opphør av virksomheten, se FIN i Utv. 1987/412 og Utv. 1996/390.

### **3.13 Aksjeselskapet utdeler utbytte**

Det er ikke noe til hinder for at selskapet avsetter/deler ut utbytte et år som det mottar bidrag. Inntektsføring av mottatt aksjonærbidrag anses som en del av det regnskapsmessige årsresultat ved vurderingen av om utbyttet er lovlig.

### **3.14 Formelle vilkår**

Selskapet plikter å fylle ut skjemaet «Aksjonærbidrag - beregning av underskudd» (RF-1205) som skal vise selskapets underskudd til fordeling på aksjonærene og underskudd til fremføring. Skjemaet legges ved selskapets selvangivelse for underskuddsåret.

Selskapet plikter videre å fylle ut skjemaet «Aksjonærbidrag - opplysninger om innbetalt bidrag» (RF-1207) som skal vise den enkelte aksjonærs fradragsberettigede bidrag i 2002 til dekning av selskapets underskudd i 2001. Skjemaet skal fylles ut i tre eksemplarer. Selskapet skal beholde ett eksemplar. To eksemplarer skal sendes de aksjonærer som har krav på fradrag innen 20. januar 2003.

## **4 Nærmere om enkelte forhold vedrørende aksjonæren**

### **4.1 Generelt**

Det er fradragsrett for aksjonæren uavhengig av om aksjonæren er en fysisk person, deltakerlignet selskap/sameie eller et selskap som er eget skattesubjekt.

### **4.2 Hvem skal ha fradraget**

#### **4.2.1 Generelt**

Aksjonæren må eie aksjen på det tidspunkt bidraget ytes for å få fradrag. Det er ingen betingelse at aksjen er eiet i underskuddsåret dersom bidraget ytes året etter. Ved overdragelse av aksjer f.eks. i året etter underskuddsåret, er det den av skattyterne som faktisk betaler aksjonærbidraget som skal ha fradrag. Dersom begge betaler bidrag, er det den første eiers bidrag som har fortrinnsrett, likevel slik at den andre får fradrag innen maksimalbegrensning for det den første eventuelt har betalt for lite.

Om tilbakeføring av avhenders fradrag pga. overdragelsen, se nedenfor.

#### **4.2.2 Ektefeller**

Bidraget fradras hos den av ektefellene som eier aksjene. Dersom denne ektefelle ikke har tilstrekkelig inntekt, overføres resten av fradraget til den andre ektefelle dersom de lignes felles/særskilt.

#### **4.2.3 Barn og ungdom**

Fradrag for bidrag vedrørende aksjer tilhørende barn som er 16 år eller yngre i fradragsåret, gis hos foreldrene som de lignes under ett med, se stikkord «Barn og ungdom». Har ikke barnet foreldre som er i live, kommer bidraget til fradrag hos barnet. Fradrag for bidrag fra ungdom som er 17 år eller eldre, kommer til fradrag hos ungdommen.

#### **4.2.4 Deponerte aksjer**

Fradrag for bidrag vedrørende deponerte aksjer kan bare gis hos den virkelige eier av aksjene. Fradrag kan ikke gis den som har pant mv.

#### **4.2.5 Dødsfall**

Om fradrag for aksjonærbidrag ved dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

#### *4.2.6 Aksjespareklubber*

Aksjespareklubber som ikke er egne skattesubjekt anses som sameie. Eventuelt fradrag fordeles på de enkelte eiere.

#### **4.3 Bosatt/hjemmehørende**

Fradragsrett for aksjonærbidrag er avhengig av at aksjonæren etter skatteloven er:

- person bosatt i Norge eller
- selskap hjemmehørende i Norge

det år bidraget er fradragsberettiget, jf. sktl. §§ 2-1 (1), 2-2 (1) og stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

Er en person bosatt her etter skatteloven, men skattlegges i utlandet for en vesentlig del av sin inntekt på grunn av skatteavtale, f.eks. lønnsinntekten, vil dette ikke føre til bortfall av fradragsretten i inntekt som skattlegges her i fradragsåret, sammenlign stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».

##### *4.3.1 Ut-/innflytting i Norge*

Flytter aksjonæren inn/ut av Norge i fradragsåret, kan han kreve fullt fradrag for aksjonærbidrag som er betalt mens han anses som bosatt her. Om tilbakeføring av fradratt bidrag ved utflytting, se nedenfor under pkt. 5 «Tilbakeføring av fradratt bidrag hos aksjonæren».

##### *4.3.2 Ektefeller*

Er aksjonæren bosatt i utlandet, mens ektefellen er bosatt i Norge, vil det ikke være fradragsrett for bidrag.

#### **4.4 Aksjonærbidraget**

##### *4.4.1 Innbetalingsform*

Aksjonærbidraget må innbetales i kontante midler til aksjeselskapet, dvs. i form av overføring av penger herunder utenlandsk valuta. Det er ikke tilstrekkelig at aksjonæren forplikter seg til å betale inn senere. Bidraget kan ikke finansieres ved lån fra aksjeselskapet.

Det er ikke fradragsrett for bidrag i form av andre verdier enn penger. Således er det ikke fradrag for bidrag i form av fast eiendom, aksjer, ihendehaverobligasjoner osv.

Det anses som kontant innbetaling at aksjonæren frafaller et tidligere ytt kontantlån til aksjeselskapet. Utbytte utdelt av selskapet samme år kan også nyttes til aksjonærbidrag.

##### *4.4.2 Innbetalingstidspunkt*

Innbetaling av aksjonærbidrag kan tidligst foretas i det inntektsår underskuddet oppsto og senest i kalenderåret etter underskuddsåret. Dette gjelder også om aksjonæren er et selskap med avvikende regnskapsår.

Avregning av tidligere ytet lån anses gjort i det år kravet om tilbakebetaling av lånet formelt frafalles.

Har det mottagende aksjeselskap avvikende regnskapsår, må innbetalingen foretas innen utgangen av det kalenderår som følger etter inntektsåret med underskudd.

#### **4.5 Aksjonærens andel av underskuddet**

Aksjonærens fradagsrett er begrenset til en forholdsmessig andel av selskapets underskudd.

Selskapets årsunderskudd fordeles på alle aksjene i selskapet per 31. desember i underskuddsåret. Fordelingen skjer forholdsmessig etter aksjenes pålydende, herunder eventuelle oppskrivninger, uavhengig av hva som er innbetalt for aksjene og aksjenes stemmerett. Ingen del av underskuddet kan fordeles på konvertibel lånekapital.

##### **4.5.1 Nye aksjer**

Nye aksjer ved forhøyelse av aksjekapitalen skal være med ved fordelingen dersom kapitalforhøyelse er registrert før utgangen av underskuddsåret. Dette gjelder uansett om kapitalforhøyelsen skjer ved innbetaling eller oppskrivning av eiendeler.

#### **4.6 Senere endring av aksjeselskapets underskudd**

##### **4.6.1 Reduksjon av underskuddet**

Reduserer ligningsmyndighetene i endringssak aksjeselskapets underskudd før inntektsføring av aksjonærbidrag, må ligningskontoret for hovedkontorkommunen ta opp spørsmålet om aksjonærene har fått for stort fradrag. Melding må eventuelt sendes ligningskontoret for aksjonærenes bostedskommune. Fristen for endring av fradraget hos aksjonærene er 10 år. Om fremgangsmåte ved endring, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

##### **4.6.2 Økning av underskuddet**

Øker ligningsmyndighetene i endringssak aksjeselskapets underskudd før inntektsføring av aksjonærbidrag, må ligningskontoret for hovedkontorkommunen ta opp spørsmålet om aksjonærene har fått for lite fradrag for aksjonærbidrag. Det er bare aktuelt å øke fradrag for aksjonærbidrag hos aksjonærer som har:

- krevet fradrag for aksjonærbidrag i vedkommende års selvangivelse, og
- betalt bidraget inn til aksjeselskapet innen fristen

Forutsetningen er at bidraget er inntektsført i aksjeselskapet og aksjonæren ikke har fått bidraget tilbakebetalt.

Melding må eventuelt sendes ligningskontoret for aksjonærens bostedskommune.

#### **4.7 Underskudd hos aksjonæren**

Underskudd som følge av aksjonærbidrag kan overføres til fradrag i den andre ektefelles inntekt dersom de ikke lignedes atskilt (hver for seg). Fradagsretten er begrenset til alminnelig inntekt. Underskudd som skyldes aksjonærbidrag kan ikke fremføres.

#### **4.8 Tidspunkt for fradrag**

Aksjonærbidrag kommer til fradrag i året etter det år aksjeselskapet hadde underskudd. Dette gjelder også om bidraget er innbetalt og inntektsført hos selskapet i underskuddsåret, og selv om aksjonæren følger regnskapsprinsippet.

##### **4.8.1 Avvikende inntektsår hos aksjeselskapet**

Har det mottagende aksjeselskapet avvikende inntektsår, skal bidraget fradras i kalenderåret som følger etter det året det avvikende regnskapsår gikk ut.

##### **4.8.2 Avvikende inntektsår hos aksjonæren**



Er aksjonæren et selskap med avvikende inntektsår, skal bidraget føres til fradrag i det første hele inntektsår som følger etter aksjeselskapets underskuddsår.

#### **4.9 Formelle vilkår**

Aksjonæren må kreve fradrag for bidraget. Kravet må fremmes innen selvangivelsesfristen. Aksjonæren skal selv sende inn kopi av avgjørelsen om registrering som vedlegg til selvangivelsen for det år fradrag kreves. Han skal videre legge ved melding fra aksjeselskapet (RF-1207) som viser hans fradragsberettigete del av selskapets underskudd.

#### **4.10 Tilbakebetaling av bidrag**

Tilbakebetaling av tidligere ytt aksjonærbidrag innen rammen av aksjonærens andel av selskapets underskudd behandles som vanlig utbytte. Tilbakebetaling av aksjonærbidrag som viser seg å overstige aksjonærens andel av selskapets underskudd, skattlegges ikke.

### **5 Tilbakeføring av fradratt bidrag hos aksjonæren**

#### **5.1 Hovedregel**

##### *5.1.1 Aksjonærens forhold*

30 pst. av bidrag som har kommet effektivt til fradrag ved inntektsligningen tilbakeføres til inntektsbeskatning hos aksjonæren dersom:

- aksjonæren overdrar aksjer i vedkommende aksjeselskap, eller
- aksjonæren tar bopel utenfor Norge

innen 3 år etter utløpet av det siste år som vedkommende aksjonær er innrømmet fradrag for aksjonærbidrag.

##### *5.1.2 Aksjeselskapets forhold*

30 pst. av bidrag som har kommet effektivt til fradrag ved inntektsligningen tilbakeføres til inntektsbeskatning hos aksjonæren dersom det mottagende aksjeselskap:

- fusjonerer eller
- fisjonerer

i stiftelsesåret eller de 7 påfølgende kalenderår.

Tilbakeføring skal derimot ikke foretas ved opphør av aksjeselskapets virksomhet, jf. FIN i Utv. 1987/412.

##### *5.1.3 Tidspunkt for tilbakeføring*

Tilbakeført fradrag inntektsbeskattes hos aksjonæren i det år overdragelse, utflytting, fusjon eller fisjon fant sted.

#### **5.2 Overdragelse av en del av aksjeposten**

Overdras bare en del av aksjeposten, tilbakeføres en forholdsmessig del av det innrømmede fradrag svarende til den andel av aksjeposten som er overdratt. Dette gjelder selv om det tidligere innrømmede fradrag ikke var maksimalt i forhold til den totale andel av underskuddet i det mottagende selskap.

#### **5.3 Tilbakeføring i betalings-/fradragsåret**

Dersom en aksjonær betaler bidrag og deretter overdrar aksjene samme år, har han likevel krav på fradrag for aksjonærbidraget. Dessuten skal det foretas en tilbakeføring. Tilsvarende gjelder om aksjonæren flytter ut av landet.

Frdrag og tilbakeføring foretas da i året etter underskuddsåret.

#### **5.4 Virkning av tilbakeføring**

Tilbakeføring hos aksjonær for tidligere innrømmede fradrag, gir ikke aksjonæren noen rett til å motta utbetaling fra aksjeselskapet uten beskatning, herunder å anse det inntektsbeskattede beløp som innbetalt aksjekapital.

En tilbakeføring innebærer ingen endringer av tidligere inntektsføring av aksjonærbidraget på det mottakende selskaps hånd.

#### **5.5 Overdragelse**

Overdragelse forutsetter i denne sammenheng at aksjonæren opptrer aktivt. Som overdragelse vil derfor anses at aksjonærer:

- selger aksjen eller
- gir bort aksjen, herunder overdragelse som arveforskudd

Som overdragelse regnes også overføring av aksjer til eget aksjeselskap.

Derimot vil ikke aksjen anses for overdratt dersom den går ut av aksjonærens eie i forbindelse med:

- en reell tvangsauksjon hos aksjonær
- konkurs hos aksjonær
- arveovergang ved dødsfall
- skifte av felleseie mellom ektefeller
- booppgjør/utdeling fra uskiftebo etter aksjonærens død
- fusjon/fisjon av et aksjeeiende selskap (aksjonær)
- det mottagende aksjeselskap går konkurs, eller
- det mottagende aksjeselskap likvideres

##### **5.5.1 Ektefeller**

Overdragelse mellom ektefeller som begge er bosatt i Norge utløser ikke tilbakeføring av fradraget. Dette gjelder selv om den tidligere aksjonæren deretter flytter ut av landet.

## **6 Flere kommuner**

Aksjonærbidraget er et fordelingsfradrag.

Inntektsføring av bidraget hos det mottagende selskap eller ved tilbakeføring hos en aksjonær, beskattes i kontor-/bostedskommunen.

# **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 og fradragsberettigede kostnader. Korreksjonsinntekt (i aksjeselskap) og utbytte inngår i alminnelig inntekt.

Ved gjennomsnittsligning av skogbruk eller reindrift er det årets gjennomsnittsinntekt som inngår i alminnelig inntekt. Ved prosentligning av f.eks. boligbyggelag er det prosentinntekt som inngår i alminnelig inntekt.

Alminnelig inntekt fremkommer før personfradrag, særfradrag og Finnmarksfradrag. Disse trekkes fra ved skatteberegningen.

## **2 Skatter**

På alminnelig inntekt for forskuddspliktige utlignes som hovedregel:

- inntektsskatt til kommune og fylkeskommune, og
- fellesskatt til staten.

På alminnelig inntekt for etterskuddspliktige utlignes bare skatt til staten. Norske og utenlandske selskaper og innretninger som er selvstendige skattesubjekter er fritatt for skatt til kommune og fylkeskommune, jf. sktl. § 2-36 (2). Fritaket gjelder ikke for dødsbo.

## **3 Hvilke skattytere skal ha alminnelig inntekt**

Det skal beregnes 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.

# **Arbeider under utførelse i virksomhet**

*Sktl. § 4-17 og § 14-5 (2) og (3).*

## **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 ved inntektsårets utgang av arbeider med å utvikle, prosjektere eller tilvirke et formuesobjekt når arbeidet ikke er slutført, se også stikkord «Utviklings- og forskningskostnader». Tilsvarende gjelder verdien av arbeidsoppdrag som ikke er slutført ved årets utgang.

Med tilvirkningskontrakt 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.

## **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 og det ikke oppstår krav på vederlag fra en kjøper 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.

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 egen bruk, settes formuesverdien til en forholdsmessig andel av anslått ligningsverdi på ferdig eiendom.

## **2.3 Inntekt**

### **2.3.1 Løsøre gjenstander for salg**

Kostnader som gjelder fremstilling for egen regning av løsøre gjenstander for salg, kostnadsføres etter hvert. Verdien av egenproduserte varer i beholdning ved årsskiftet, settes til tilvirkningsverdien og reduserer den tidligere kostnadsføringen ved at beløpet tas med i varelageret ved årets utgang, se stikkord «Varebeholdning». Dette gjelder også for gjenstander som ikke er ferdige ved årsskiftet.

Om unntak for visse kunstnere, se stikkord «Kunstnere» under pkt. 5.1.2 «Unntak, visse enmannsforetak».

### **2.3.2 Bygg og anlegg for salg**

Ved oppføring for egen regning av bygg og anlegg bestemt for salg, skal tilvirkningskostnadene aktiveres på byggets konto etter hvert som arbeidet utføres. Tilvirkningskostnader omfatter materiell, lønninger, underentreprenører mv. samt kostnader til prosjektering o.l. Nærmere om hva som er tilvirkningskostnader, se stikkord «Varebeholdning». De øvrige kostnadene kan kostnadsføres etter regelen for vedkommende virksomhet.

### **2.3.3 Løsøre gjenstander, bygg og anlegg til egen privat bruk**

For løsøre gjenstander, bygg og anlegg mv. som skal nyttes til egen privat bruk, og som er under fremstilling ved årsskiftet, skal de påløpte kostnader inklusive andel i indirekte kostnader, aktiveres etterhvert. Beregnet fortjeneste skal tas til inntekt og aktiveres etter reglene om uttak, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om renter til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se stikkord «Renter av gjeld» under pkt. 6.3 «Byggelånsrenter».

## **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 formuesgjenstanden etter hvert som oppdraget utføres.

### **3.2 Formue**

Formuesverdien av arbeider for fremmed regning settes til den del av vederlaget som er innvunnet, men ikke mottatt, ved årsskiftet.

### **3.3 Inntekt**

#### **3.3.1 Tilvirkningskontrakter**

Kostnader som gjelder oppfylling av en tilvirkningskontrakt kostnadsføres etter hvert. Verdien av en ikke fullført tilvirkningskontrakt, reduserer den tidligere kostnadsføringen ved at beløpet tas med som arbeider under utførelse ved årets utgang. Denne verdien settes til tilvirkningsverdien, etter tilsvarende regler som for varelager, se stikkord «Varebeholdning». Dette gjelder uavhengig av hvordan skattyter har behandlet inntektene i regnskapet og uavhengig av om tilvirkeren har mottatt delbetaling. Oppgjør med inntektsføring av fortjenesten i forhold til avtalt vederlag, foretas når kontrakten er fullført.

Om unntak for visse kunstnere, se stikkord «Kunstnere».

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.

#### **3.3.2 Regningsarbeid**

Hvor arbeidet utføres etter regning skal kostnadene føres til fradrag etter hvert. Oppdragstakeren vil ha krav på oppgjør for det arbeid som er utført til enhver tid. Verdien av utført, ikke-fakturert arbeid ved regnskapsårets utgang, omfatter også fortjeneste. Inntektsføring skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp.

#### **3.3.3 Tjenesteyting, hovedregel**

Tjenesteytinger utføres hovedsakelig på fastpris eller regningsbasis. Normalt vil det da foreligge krav på full avregning av vederlag for de tjenester som er ytet eller det arbeide som er utført til enhver tid. Inntektsføring skal gjennomføres etter hvert som vederlaget tjenes opp. Utført, men ikke fakturert arbeide ved regnskapsårets utgang, skal derfor normalt verdsettes inklusive fortjeneste. 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.

#### **3.3.4 Tjenesteyting, unntak**

Utsatt inntektsføring, helt eller delvis, kan unntaksvis innrømmes. Skattyter må i så fall kunne godtgjøre at vederlaget (eventuelt fortjeneste-elementet) 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 komme til fradrag som tap på utestående fordringer, se stikkord «Utestående fordringer».

Har skattyteren ikke krav på vederlag dersom oppdraget ikke blir fullført, herunder ikke oppnår avtalt resultat (no cure, no pay), skal inntektsføringen først foretas når oppdraget er utført eller resultat oppnådd. Med oppdrag menes også deloppdrag når vederlaget ikke er avhengig av at den resterende del av oppdraget utføres. Dette vil spesielt 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. kostnader til annonser, takster o.l. skal likevel tidfestes i kostnadsåret, selv om krav på provisjon ikke foreligger ved årets utgang.

#### **4 Garantiansvar**

Det er ikke adgang til å utsette inntektsføringen i forhold til det fulle vederlaget pga. garantiansvar for det utførte arbeide eller tjeneste. 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. 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.

## **Arbeidsgiveravgift**

- *Lov av 28. februar 1997 nr. 19 om folketrygd, kapittel 23 og 24.*
- *Stortingets vedtak av 28. november 2001 nr 1532 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2002.*
- *FSSKD § 12-2.*
- *Forskrift av 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser (sktbl.).*
- *Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrenning av lønnsoppgaveplikten (lignl.).*
- *Forskrift av 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.).*
- *Forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket (sktbl.).*
- *Forskrift av 19. november 1997 nr. 1173 om avgrensning av arbeidsgiveravgiftsfritaket etter folketrygdloven § 23-2 sjette ledd for private arbeidsoppdrag i hjemmet mv. (ftrl.).*
- *Forskrift av 1. desember 1997 nr. 1383 om hvor arbeidsgiveravgiften skal fastsettes og innbetales (ftrl.).*
- *Forskrift av 2. desember 1997 nr. 1385 om beregning og oppgjør mv. av arbeidsgiveravgift til folketrygden (ftrl.).*
- *Forskrift av 4. desember 1997 nr. 1255 til utfylling av folketrygdloven § 23-2 tiende ledd annet punktum om fastsettelse, beregning og oppgjør av ekstra arbeidsgiveravgift av ytelser over bestemte grenser (ftrl.).*
- *Forskrift av 30. juni 1999 nr. 764 om visse godtgjørelser det skal gjennomføres forskuddstrekk i og begrensninger i plikten til å gjennomføre forskuddstrekk i visse godtgjørelser utenfor tjenesteforhold (sktbl.).*
- *Forskrift av 26. januar 2001 nr. 114 til utfylling av Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden § 1 om arbeidsgiveravgift (stortingsvedtak 28. november 2000 nr. 1242).*
- *Forskrift av 25. januar 2002 nr. 64 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2002 (stortingsvedtak 28. november 2001).*
- *SKD kunngjøring: Skattetrekk i 2002 – satser for trekkpliktige naturalytelser.*
- *SKD nr. 11/02, 13 mai 2002*

#### **1 Avgifter til folketrygden**

Til finansiering av folketrygden svares blant annet følgende avgifter:

- trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» og

- arbeidsgiveravgift, se nedenfor.

## **2 Hvem er avgiftspliktig**

### **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. Dette gjelder selv om yteren ikke driver næringsvirksomhet og selv om det ikke er fradragsrett for utbetalingen. Reglene gjelder også for skattefrie institusjoner.

Mottar ansatte, styremedlemmer mv. fordeler som aksjonær utreder på vegne av selskapet, skal fordelene tas med i selskapets grunnlag for arbeidsgiveravgift i samme utstrekning som om selskapet selv hadde utredet fordelene.

### **2.2 Eierskifte**

Ved overføring av virksomhet eller del av virksomhet til en annen innehaver, vil den nye eier som hovedregel overta rettigheter og plikter som følger av arbeidsavtale mv. som foreligger på tidspunktet for virksomhetsoverdragelsen, jf. § 73 B i lov av 4. februar 1977 nr. 4 om arbeidervern og arbeidsmiljø mv. Det medfører f.eks. at den nye eieren må svare arbeidsgiveravgift av ytelser som den ansatte har rett til før virksomhetsoverdragelsen, men som ytes av den nye eieren.

### **2.3 Arbeidsutleie**

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, har både oppdragsgiver og oppdragstaker ansvaret for oppgaver, 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 plikter, jf. sktbl. § 3. Nærmere regler er gitt av FIN, referert i Sk.nr. 12/1992 i Utv. 1992/1008 pkt. 2.

## **3 Beregningsgrunnlaget**

### **3.1 Hovedregel**

#### **3.1.1 Generelt**

Som grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift medregnes etter ftrl. § 23-2 brutto:

- lønn og annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiveren plikter å innberette som lønn for vedkommende år, se nedenfor under pkt. 3.1.3 «Spesielt om beregningsgrunnlag ved utbetalinger i arbeidsforhold».

Det skal likevel ikke svares arbeidsgiveravgift når mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet eller oppdraget som ledd i egen næringsvirksomhet. Om skillet i eller utenfor virksomhet (næring), se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

- godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. uansett om vervet er ledd i en næringsvirksomhet for mottakeren
- godtgjørelse fra forlegger til forfattere og oversettere når godtgjørelsen ikke beregnes etter salg (royalty). Dette gjelder selv om mottakeren av godtgjørelsen har utført arbeidet i næringsvirksomhet.
- godtgjørelse som utbetales arbeidstaker for at denne skal avstå fra å ta stilling eller selv etablere konkurrerende bedrift (karens godtgjørelse). Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt

- godtgjørelse for idrettsutøvelse fra bedrifter og sponsorer mv. som innbetales til fond for idrettsutøvere godkjent av FIN. Dette gjelder selv om idrettsutøveren er næringsdrivende
- godtgjørelse for transport av skogsvirke med egen hest eller traktor. Dette gjelder bare når transportutøveren ikke har plikt til å betale merverdiavgift
- arbeidsgivers tilskudd til individuelle og kollektive tjenstepensjonsordninger og visse pensjoner. (Avgiftsplikten omfatter også innbetalinger som foretas etter 1. januar 1988 for å dekke underskudd som er oppstått før dette tidspunkt.) Avgiftsplikten vil også omfatte den del av tilskuddet til en kollektiv pensjonsordning i enmannsforetak som skal dekke pensjonsrettigheter for eier en, i den grad eierens andel av premien ikke kan individualiseres.
- premie betalt av deltakerlignet selskap for kollektiv tjenstepensjonsordning i arbeidsforhold også for såvidt angår en ansvarlig deltakers andel av den samlede premien, i den grad den ansvarlige deltakers andel av premien ikke kan individualiseres, se FIN i Utv. 1999/1548.
- løpende pensjon direkte betalt over driften fra arbeidsgiver i tidligere arbeidsforhold når pensjonen begynte å løpe etter 1. januar 1988, herunder barnepensjon som begynte å løpe etter 1. januar 1988 selv om det ikke svares trygdeavgift lav sats av den
- engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon i arbeidsforhold når pensjonen ikke er sikret ved innbetaling av premie og tilskudd til forsikringsselskap, pensjonskasse o.l., (pensjoner over driften). Dette 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,

Det foreligger avgiftsplikt uten hensyn til mottakers alder.

Også vederlag under minstegrensen for lønnsinnberetningsplikt etter bestemmelsen i forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten (lignl.), skal være med i beregningsgrunnlaget.

### *3.1.2 Summarisk fellesoppgjør*

Om arbeidsgiveravgift ved summarisk fellesoppgjør, se stikkord «Endringssak - summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver».

### *3.1.3 Spesielt om beregningsgrunnlag ved utbetalinger i arbeidsforhold*

Beregningsgrunnlaget ved utbetaling i arbeidsforhold vil omfatte:

- lønn
- honorar
- tantieme
- provisjon
- trekk- og innberetningspliktige drikkepenger til prosentlønnen serveringspersonale
- brutto godtgjørelse som medlem av styre, representantskap, utvalg, råd o.l. uansett om vervet er ledd i en næringsvirksomhet
- brutto godtgjørelse til dekning av kostnader som ikke er fradragsberettiget ved ligningen for mottakeren
- brutto godtgjørelse til dekning av kostnader som ikke anses som kostnader i selve arbeidsforholdet, f.eks. skattepliktig dekning av ordinære reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), premie til gruppelivsforsikring mv.



- brutto godtgjørelse til dekning av kostnader i selve tjenesten og godtgjørelse til dekning av kostnader til besøksreiser til hjemmet, men bare når ytelsen er trekkpliktig, se HRD i Utv. 1999/14, se også nedenfor
- overskudd på bilgodtgjørelse i visse tilfeller, se nedenfor under pkt. 3.6.8 «Unntak fra trekkplikt, yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger statlig regulativ (særavtale)»
- verdien av naturalytelser, men bare når ytelsen er trekkpliktig, se nedenfor under pkt. 3.7 «Naturalytelser»
- lønn under sykdom/sykepenger betalt av arbeidsgiver, også for eventuell del som refunderes av trygdekontoret
- fødselspenger og omsorgspenger ved adopsjon betalt av arbeidsgiver, også for eventuell del som refunderes av trygdekontoret
- dagpenger under arbeidsløshet, som forskutteres av arbeidsgiver
- arbeidsgivers og det offentliges tilskudd/premie til livrente og pensjonsordninger, herunder tilskudd til pensjonsordningens premiefond og innskuddsfond. Dette omfatter også særskilt dekning av forsikringsselskapets omkostninger, f.eks. administrasjonstilskudd. Se FIN i Utv. 1999/712.

Midler fra premiefondet/innskuddsfondet, herunder premie til kollektiv livrenteforsikring og renter som brukes til å betale årets premie, går ikke inn i beregningsgrunnlaget.

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 i Utv. 1994/548

- engangsbeløp til avløsning av pensjonsrettighet, uavhengig av om avløsningen skjer mens arbeidsforholdet består eller mens pensjonen løper

#### *3.1.4 Flere kommuner*

Avgjørelse vedrørende arbeidsgiveravgiften foretatt av ligningsmyndighetene for utbetalerens (arbeidsgiverens) kommune om at vederlaget er godtgjørelse i eller utenfor næringsvirksomhet, skal legges til grunn av ligningsmyndighetene for den annen kommune ved beregning av trygdeavgiften, jf. FSSKD § 12-2-1.

#### **3.2 Unntak, 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. Om særlig behov for omsorg og pleie, se stikkord «Foreldrebetaling» under pkt. 2.2.3 «Særskilt behov for omsorg og pleie».

Dette gjelder selv om beløpet overstiger grensen på 30 000 kroner for arbeid i privat hjem og fritidsbolig og selv om barnepasser utfører noe ordinært husarbeid ved siden av barnepass

#### **3.3 Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig**

##### *3.3.1 Generelt*

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når:

- lønnen ikke er fradragsberettiget for arbeidsgiveren, se nedenfor under pkt. 3.3.3 «Nærmere om vilkår knyttet til arbeidsgiveren»,
- visse vilkår vedrørende arbeidstakeren er oppfylt, se nedenfor under pkt. 3.3.4 «Nærmere om vilkår knyttet til arbeidstakeren»,
- avtalen er inngått mellom private, se nedenfor under pkt. 3.3.5 «Avtalen må være inngått mellom private» og
- samlet lønn av denne typen fra vedkommende husstand ikke overstiger kr 30 000 i inntektsåret, se nedenfor under pkt. 3.3.6 «Grensen på 30 000 kroner».

Om innberetning av slike ytelser, se nedenfor under pkt. 4.1.4 «Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når utbetalingene overstiger 30 000 kroner».

Om skatteplikt for mottaker, se stikkord «Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold».

### *3.3.2 Arbeid i privat hjem og fritidsbolig*

Fritaket gjelder arbeid i privat hjem eller fritidsbolig som arbeidsgiveren selv disponerer til egen bruk. Dette vil typisk være renhold, hagestell, snømåking og vedlikehold eller reparasjon av kjøretøy, løsøre eller egen prosentlignet bygning. Påkostning etter innflytting godtas som arbeid på hjemmet. Det samme gjelder bygging av garasje. Derimot omfattes ikke arbeid på byggeplassen før innflytting. Videre omfatter ordningen ikke oppdrag utført for eieren på utleiet del av bolig, f.eks. tomannsbolig selv om eieren bor i den andre leiligheten.

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».

I borettslag o.l. vil hver husstand med selvstendig husholdning omfattes av avgiftsfritaket. Arbeid på fellesarealer utført for borettslaga vil i utgangspunktet i slike tilfeller måtte anses som arbeid i tilknytning til det enkelte private hjem. Forutsetningen er at avtalen om oppdraget er inngått med en eller flere av borettslaga og ikke med vedkommende styre.

### *3.3.3 Nærmere om vilkår knyttet til arbeidsgiveren*

Arbeidsgiveren må ikke ha rett til fradrag i sin inntekt for lønnskostnadene, verken direkte eller gjennom avskrivninger. Således vil f.eks. vedlikeholdsarbeid på regnskapslignet bolig falle utenfor ordningen, mens ordinært vedlikeholdsarbeid på prosentlignet bolig vil omfattes. Påkostning på egen bolig vil omfattes av ordningen uavhengig av om boligen prosentlignes eller regnskapslignes. Således vil det ikke ha noen betydning om kostnadene inngår i en kostpris som senere vil få betydning for gevinstberegning.

At arbeidsgiver driver næringsvirksomhet, med eller uten lønnsinntakere, diskvalifiserer han ikke fra å være omfattet av ordningen vedrørende arbeid i privat hjem og fritidsbolig.

### *3.3.4 Nærmere om vilkår knyttet til arbeidstakeren*

Arbeidstakeren må ikke som ledd i næringsvirksomhet påta seg arbeid av samme art som det han gjør i det private hjem og fritidsboliger. Dette gjelde uavhengig av om næringsvirksomheten drives som enmannsforetak eller deltakerlignet selskap. F.eks. 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 lønnsuttaker 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. lønnsuttaker i et større foretak, vil vedkommende i tillegg kunne være lønnsuttaker og utføre snekkeroppdrag hos en arbeidsgiver som er omfattet av avgiftsfritaksordningen. Har den private arbeidsgiver 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 næringsvirksomhet.

Det vises for øvrig til Ot.prp. nr. 1 (1995/96) punkt 3.2.2.

### *3.3.5 Avtalen må være inngått mellom private*

Det kan ikke gjøres avtale via arbeidsgiveren til den som skal utføre arbeidet. Et entreprenørfirma kan f.eks. ikke la den private oppdragsgiver ansette 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.

Avtale direkte med et boligselskap vil falle utenfor ordningen. I bygg med flere leiligheter som eies i sameie (bruttolignet boligsameie), vil en avtale mellom et valgt styre og oppdragstakeren måtte anses som en avtale inngått direkte med den enkelte sameier. En slik avtale vil falle innenfor ordningen dersom vilkårene for øvrig er til stede.

### *3.3.6 Grensen på 30 000 kroner*

Lønnsuttbetaling som inngår i ordningen, tidfestet i inntektsåret, må til sammen ikke overstige 30 000 kroner, herunder eventuelt medregnet verdien av fri kost og losji, feriepenger og andre ytelser som inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Utbetalinger av lønn (f.eks. til pass og stell av barn) som er fritatt for arbeidsgiveravgift inngår ikke i grunnlaget for grensen på 30 000 kroner. Derimot vil utbetalinger som ikke overstiger 1 000 kroner, og som følgelig er skattefrie for mottaker, inngå i grunnlaget.

Grensen 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.

Dersom de samlede utbetalinger fra en husstand går over grensen på 30 000 kroner i året, må det beregnes arbeidsgiveravgift av hele beløpet. Det må da svares arbeidsgiveravgift av alle lønnsuttbetalinger som er gjort etter den forenklede ordningen. Arbeidsgiver skal likevel fortsette å bruke den forenklede oppgjørsblanketten for senere lønnsuttbetalinger samme året, selv om det i tillegg må beregnes og betales arbeidsgiveravgift.

## **3.4 Unntak, frivillige organisasjoner**

### *3.4.1 Generelt*

Veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon er fritatt for å betale arbeidsgiveravgift for lønnsutbetalinger mv. til de arbeidstakere hvor samlet lønnsutbetaling til den enkelte ikke overstiger 30 000 kroner i året, se nedenfor under pkt. 3.4.2 «Vilkår knyttet til den enkelte arbeidstaker»:

- når organisasjonens samlede lønnsutbetalinger ikke overstiger 300 000 kroner i året, se nedenfor under pkt. 3.4.3 «Vilkåret om maksimalt 300 000 kroner i samlede lønnsutbetalinger»,
- når organisasjonen kan anses som veldedig eller allmennyttig, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.»,
- for så vidt det gjelder lønnskostnader som ikke er knyttet til institusjonens eller organisasjonens skattepliktige virksomhet.

Alle vilkårene må være tilstede.

#### *3.4.2 Vilkår knyttet til den enkelte arbeidstaker*

Fritaket gjelder bare for lønnsutbetalinger tidfestet i inntektsåret som til sammen ikke overstiger 30 000 kroner for den enkelte arbeidstaker, herunder eventuelt medregnet verdien av fri kost og losji, utbetalte feriepenger og andre ytelser som inngår i arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget. Utrykket lønnsutbetalinger omfatter også overskudd på utgiftsgodtgjørelse. Dette gjelder også overskudd på bilgodtgjørelse selv om det er gjort skattefritt, jf. FIN uttalaelse av 7. mars 2002.

Overstiger utbetalinger til en enkelt arbeidstaker 30 000 kroner i ett år skal organisasjonen betale arbeidsgiveravgift av hele lønnsutbetalingen til vedkommende. Organisasjonen har likevel fritak for arbeidsgiveravgift på lønn til de øvrige arbeidstakerne, såfremt betingelsene for dette er til stede.

#### *3.4.3 Vilkåret om maksimalt 300 000 kroner i samlede lønnsutbetalinger*

Er de totale lønnsutbetalinger fra organisasjonen 300 000 kroner eller mer i ett år, vil den samlede lønnsutbetaling bli arbeidsgiveravgiftspliktig. Ved beregningen av de totale lønnsutbetalinger skal både lønn over og under 30 000 kroner til den enkelte ansatte tas med. Utbetalinger på 2 000 kroner eller lavere som er skattefrie for mottaker, inngår også i lønnsgrunnlaget.

Fritaket gjelder ikke lønnskostnader som er knyttet til institusjonens eller organisasjonens næringsvirksomhet når denne virksomheten er skattepliktig, se nedenfor. Slike lønnskostnader skal holdes utenfor ved beregning av om organisasjonens lønnskostnader er under 300 000 kroner.

Drives det næringsvirksomhet ved siden av den allmennyttige eller veldedige aktiviteten, men denne næringsvirksomheten er unntatt beskatning på grunn av omsetningens størrelse (140 000 kr), er denne lønnen fritatt for arbeidsgiveravgift og går derfor inn i grunnlaget for 300 000 kr-grensen. Det samme gjelder dersom næringsvirksomheten er skattefri fordi den anses som en forlengelse av organisasjonens ideelle formål, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.» under pkt. 4.2.2 «Virksomhet som realiserer formålet».

Arbeider en person dels i den skattepliktige næringsvirksomhet og dels med den veldedige/allmennyttige aktiviteten (herunder eventuell skattefri næringsvirksomhet), 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.

#### *3.4.4 Lønnsutbetalinger i næringsvirksomhet*

Organisasjonen er ikke fritatt for arbeidsgiveravgift vedrørende lønnsutbetalinger i næringsvirksomhet såfremt virksomheten er skattepliktig. Om hva som er næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment». Om når en slik institusjon/organisasjon er skattepliktig for næringsvirksomhet, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.» under pkt. 4 «Økonomisk virksomhet eller utleie».

Drives det næringsvirksomhet ved siden av den allmenntilgitt eller veldedige aktiviteten, men denne næringsvirksomheten er unntatt beskatning på grunn av omsetningens størrelse (140 000 kr), er denne lønnen fritatt for arbeidsgiveravgift. Det samme gjelder dersom næringsvirksomheten er skattefri fordi den anses som en forlengelse av organisasjonens ideelle formål, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.» under pkt. 4.2.2 «Virksomhet som realiserer formålet».

Arbeider en person dels i den skattepliktige næringsvirksomhet og dels med den veldedige/allmenntilgitt aktiviteten, 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.

### **3.5 Unntak, fiske og fangst**

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av hyreutbetalinger til deltaker i fiske, sel- eller småhvalfangst. Se årets stortingsvedtak om «Produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2002».

### **3.6 Utgiftsgodtgjørelser og kostnadsrefusjoner**

#### *3.6.1 Hovedregel*

Etter ftrl. § 23-2, 3. ledd skal arbeidsgiveravgift beregnes av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de er trekkpliktige. Er en utgiftsgodtgjørelse ikke trekkpliktig skal det ikke beregnes arbeidsgiveravgift av noen del av godtgjørelsen, heller ikke av eventuelt overskudd ved ligningen av mottakeren.

Oppfyller en godtgjørelse ikke vilkårene for fritak for forskuddstrekk er i utgangspunktet hele godtgjørelsen trekkpliktig, selv om den skal dekke fradragsberettigede kostnader.

#### *3.6.2 Trekkplikt, generelt*

Hovedregelen er at godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, oppdrag eller verv i sin helhet er gjenstand for forskuddstrekk. Om unntak se nedenfor.

#### *3.6.3 Unntak fra trekkplikt, generelt*

Unntak fra trekkplikt forutsetter at skattyter har dekket alle kostnader selv og at arbeidsgiver/oppdragsgiver ikke for noen del har subsidiert de kostnader som godtgjørelsen er ment å dekke, på annen måte enn gjennom godtgjørelsen.

#### *3.6.4 Unntak fra trekkplikt, kostnadsrefusjon*

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger som kun dekker mottakerens kostnader i tjenesten, når kostnadene dokumenteres med kvittering eller annet originalbilag som

vedlegges arbeidsgivers regnskap (kostnadsrefusjon). Dette gjelder også ved refusjon av pendlers reisekostnader ved besøk i hjemmet, herunder refusjon av kostnader til kost og losji under reisene.

Om trekkplikt for kostbesparelse ved refusjon av kostutgifter, se nedenfor under pkt. 3.8 «Spesielt om kostbesparelse i hjemmet».

Som kostnadsrefusjon regnes også dekning av diverse småutgifter uten bilag som kostnader til bompassering, parkometer o.l. når disse kan anses som kostnader i forbindelse med arbeidet/oppdraget og kostnadene fremgår av reiseregningen.

For at utbetaling til dekning av kostnader til reise med fly eller første klasse på jernbane skal anses trekkfri, må kostnadene legitimeres med flybillettstammen eller jernbanebilletten. Dette gjelder likevel ikke for de tilfeller hvor arbeidsgiver betaler slike reiser direkte til reiseselskapet på bakgrunn av faktura.

For billettløse reiser må kostnadene legitimeres overfor arbeidsgiveren ved reisebeskrivelse fra reiseselskapet som gir opplysninger om foretatte reiser med angivelse av arbeidstakers navn og adresse, tid og sted for avreise og ankomst samt pris.

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 utstedt av reiseselskap, reisebyrå e.l. over alle foretatte reiser i det tidsrom kortet gjelder. Reisebeskrivelsen skal ha et tilsvarende innhold som nevnt i avsnittet ovenfor, men med unntak for opplysninger om pris.

I andre tilfeller må reisekostnadene dokumenteres med underskrevet reiseregning fra arbeidstakeren som angir hvilket kommunikasjonsmiddel som er benyttet, og billettpris på strekningen.

### *3.6.5 Unntak fra trekkplikt, generelt om utgiftsgodtgjørelse*

Utgiftsgodtgjørelser kan i sin helhet holdes utenfor ved forskuddstrekket dersom mottakeren utarbeider og underskriver en oppgave over størrelsene og arten av den pådratte kostnaden og arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd. Om særlige regler for kost-, telefon-, bilgodtgjørelser og andre godtgjørelser utbetalt i samsvar med statlig regulativ eller tariffavtale, se nedenfor.

Dersom utbetalingen skjer 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. Etter at kostnadene er pådratt, og senest ved neste lønnsoppgjør, må mottakeren levere endelig oppgave til arbeidsgiveren slik som nevnt ovenfor. Kvitteringer eller andre originalbilag skal følge som vedlegg til oppgaven. 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. Alle anslag og oppgaver etter disse reglene skal oppbevares som bilag til arbeidsgivers regnskap.

### 3.6.6 Unntak fra trekkplikt, kostgodtgjørelse på reise med overnatting

Godtgjørelser til dekning av kost til arbeidstaker som av hensyn til sitt arbeide må bo utenfor sitt hjem, er bare trekkfrie når:

1. arbeidstakeren har bodd på hotell og godtgjørelsen:
  - er utbetalt i samsvar med bestemmelser i tariffavtale eller statlig regulativ (særavtale)
  - ikke overstiger kostsatsen i statens reiseregulativ (særavtale) for reise med overnatting og
  - arbeidstakeren oppfyller legitimasjonskravene nedenfor
2. arbeidstakeren har bodd på pensjonat eller hybel/brakkeløsning uten kokemuligheter og godtgjørelsen:
  - ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for pensjonat mv. og
  - arbeidstakeren oppfyller legitimasjonskravene nedenfor
3. arbeidstakeren har bodd på hybel/brakkeløsning med kokemuligheter eller har overnattet privat og godtgjørelsen:
  - ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakkeløsning med kokemuligheter og
  - arbeidstakeren oppfyller legitimasjonskravene nedenfor.

Reglene ovenfor gjelder både for pendlere og for arbeidstakere på tjenestereise.

Trekkfriheten for kostgodtgjørelse på reise med overnatting forutsetter at arbeidstakeren leverer en fortløpende oppstilling (reiseregning) over hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet. 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
- navn og adresse på overnattingssted/utleier, og ved flere overnattingssteder også dato for overnattingene (godtgjørelse som ikke overstiger Skattedirektoratets forskuddssats for hybel/brakkeløsning 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.

Er et overnattingssted benevnt som hotell, kvalifiserer dette til trekkfri utbetaling av hotellsats uavhengig av standard for øvrig. Dersom overnattingsstedet ikke har slik benevnelse, må overnattingsstedets karakter vurderes konkret. For at overnattingsstedet i slike tilfelle 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 hurtigrute og ferger, f.eks. danskebat og Kielferge, 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 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.

### *3.6.7 Unntak fra trekkplikt, godtgjørelse til dekning av telefonkostnader*

Det er ikke trekkplikt eller krav om kostnadsoppgave for telefongodtgjørelse som utbetales etter den generelle ordningen for tjenestemenn i staten, se stikkord «Telefon mv.». Det samme gjelder for godtgjørelse ut over dette til arbeidstaker som har et yrke som tilsier høyere telefonkostnader dersom arbeidsgiver skjønnsmessig anslår at godtgjørelsen bare dekker kostnader til tjenestesamtaler.

### *3.6.8 Unntak fra trekkplikt, yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som følger statlig regulativ (særavtale)*

Bilgodtgjørelse for yrkes- eller tjenestekjøring utført 1. juli 2002 eller senere, er trekkfri når godtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse etter statlig regulativ (særavtale) og i samsvar med de legitimasjonskrav som er oppstilt nedenfor. Ingen del av godtgjørelsen går inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift. Det avgjørende for fritaket er når kjøringen er utført, ikke når godtgjørelsen utbetales.

For yrkes- eller tjenestekjøring inntil 4 000 km, utført i tidsrommet 1. januar til 30. juni 2002, er slik bilgodtgjørelse trekkfri dersom godtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse etter statlig regulativ (særavtale) og i samsvar med de legitimasjonskrav som er oppstilt nedenfor. Bilgodtgjørelse for kjøring ut over 4000 km i dette tidsrommet er trekkpliktig for den delen som overstiger kr 2,05 per km (kr 2,10 per km i Tromsø).

I tidsrommet 1. januar til 30. juni 2002 skal det, uavhengig av trekkplikten og skatteplikten, likevel betales arbeidsgiveravgift av all kjøregodtgjørelse over kr 2,05 per km (kr 2,10 per km i Tromsø).

Disse reglene gjelder tilsvarende for bilgodtgjørelse som følger statlig regulativ (særavtale), med det unntaket at satsen på ethvert trinn er lik eller mindre enn satsene i statlig regulativ (særavtale).

Det er en betingelse at mottakeren setter opp en underskrevet reiseregning som arbeidsgiver skal oppbevare som bilag til sitt regnskap. Reiseregningen må minst inneholde:

- arbeidstakers navn og adresse
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes/tjenestereise (ikke krav om klokkeslett dersom det bare utbetales bilgodtgjørelse)
- formålet med reisen
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer og
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (evt trip-teller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes/tjenestereise.

### *3.6.9 Unntak fra trekkplikt, yrkeskjøring med bilgodtgjørelse som ikke følger statlig regulativ*

Bilgodtgjørelse som ikke følger statlig regulativ (særavtale) er trekkpliktig i sin helhet. Bruttobeløpet inngår derfor i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.



Arbeidsgiver kan imidlertid splitte godtgjørelsen opp i en trekkfri del som er i samsvar med regler og satser i statlig regulativ (særavtale) og en trekkpliktig del som fullt ut behandles som lønn.

### *3.6.10 Unntak fra trekkplikt, bilgodtgjørelse for besøksreiser og arbeidsreiser*

Bilgodtgjørelse til dekning av pendleres besøksreise i hjemmet er trekkfri så fremt godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse som ikke overstiger kr 1,40 per km for de første 35 000 km i året og kr 0,70 per km for det overskytende hos samme arbeidsgiver. Det er et vilkår at mottakeren utarbeider og underskriver oppgave over den reise som er foretatt. Av oppgaven skal fremgå hvilke reiser som er foretatt, samt dato og kjørelengde for den enkelte reise.

Det er en betingelse at mottakeren setter opp en underskrevet reiseregning som arbeidsgiver skal oppbevare som bilag til sitt regnskap. Reiseregningen må minst inneholde:

- arbeidstakers navn og adresse
- dato og klokkeslett for avreise og hjemkomst for hver yrkes/tjenestereise (ikke krav om klokkeslett dersom det bare utbetales bilgodtgjørelse)
- formålet med reisen
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragsstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer og
- totalt utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (evt trip-teller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes/tjenestereise.

Skattepliktig godtgjørelse til dekning av arbeidstakers reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser) er trekkpliktig i sin helhet. Om skattefrihet ved dekning av kostnader til arbeidsreise i visse tilfeller, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse», under pkt. 2.3 «Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)».

### *3.6.11 Unntak fra trekkplikt, andre godtgjørelser*

Andre godtgjørelser til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid, herunder losjigodtgjørelse og kostgodtgjørelse på reise uten overnatting, er trekkfri 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.

En tariffavtale er en skriftlig avtale mellom en fagforening (arbeidstakerorganisasjon) og en arbeidsgiver eller arbeidsgiverforening om arbeids- og lønnsvilkår eller andre arbeidsforhold, se lov av 5. mai 1927 nr. 1 om arbeidstvister. 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.

### *3.6.12 Unntak fra trekkplikt, oppsplitting av utgiftsgodtgjørelse*

Arbeidsgivere som har betalt ut godtgjørelser som er for høye i forhold til bestemmelsene om trekkfritak, kan skille ut den overskytende del og behandle denne som lønn, når arbeidstakeren ikke gjør opp for differansen. Resten er da trekkfritt når de ovenfor nevnte betingelsene for trekkfritak er oppfylt.

### **3.7 Naturalytelser**

#### **3.7.1 Hovedregel**

Etter ftrl. § 23-2, 3. ledd, skal arbeidsgiveravgift beregnes av naturalytelser i den utstrekning de er trekkpliktige.

Naturalytelser som er trekkfrie inngår ikke i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

#### **3.7.2 Trekkplikt, generelt**

I utgangspunktet er alle skattepliktige naturalytelser trekkpliktige med mindre de er positivt unntatt, se nedenfor. Om skatteplikt for naturalytelser, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

#### **3.7.3 Unntak fra trekkplikt**

Følgende naturalytelser er fritatt for forskuddstrekk, jf. forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 § 1-2:

- Fri transport ved reise til og fra arbeidet og for pendler ved besøksreise til hjemmet, jf. likevel forskriften § 2-2, 3. ledd ved bruk av arbeidsgivers bil på slik reise.
- Naturalytelser i form av helt eller delvis fri bruk/utlån av kapitalgjenstander mv. til arbeidstakeren uten overdragelse av eiendomsretten, likevel slik at det er trekkplikt for fri bil og fri bolig, se stikkord «Bil - privat bruk» og stikkord «Bolig - fri bolig». Full disposisjonsrett i den vesentligste del av gjenstandens økonomiske levetid likestilles med eiendomsrett.

### **3.8 Spesielt om kostbesparelse i hjemmet**

Kostgodtgjørelse utbetalt etter satser og vilkår i henhold til statens regulativ er ansett bare å dekke skattyters merkostnader. Det skal således ikke beregnes noen fordel for kostbesparelse i hjemmet for kostgodtgjørelser utbetalt i samsvar med, eller etter lavere sats enn satsene i statens reiseregulativ (særavtale). Dette gjelder både for lønnstakere som pendler eller er på tjenestereiser. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelsen i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

Dekker arbeidsgiver kostnader til kost for lønnstaker under pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), enten etter regning (refusjon) eller ved administrativ forpleining, skal mottaker fordelsbeskattes for kostbesparelse i hjemmet. Arbeidsgiveren skal medta i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (og i trekkgrunnlaget) verdien av kostbesparelse i hjemmet. Antall døgn med kostbesparelse er lik antall hele døgn med administrativ forpleining eller dekning etter regning.

I tilfeller hvor arbeidsgiver dekker kostnader til kost for lønnstaker på tjenestereise (ikke pendleropphold), er kostbesparelsen ikke noen skattepliktig fordel for mottakeren. Arbeidsgiver skal da ikke ta med kostbesparelse i grunnlaget for arbeidsgiveravgift (eller i trekkgrunnlaget).

Om grensen mellom pendleropphold og opphold på tjenestereise, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.21.2 «Unntak, kost på tjeneste-/yrkesreiser».

### **3.9 Spesielt om fordel vunnet ved immateriell rettighet**

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift for fordel vunnet ved 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 fjernsynsprogram.

## **4 Beregning og innbetaling**

### **4.1 Terminoppgave**

#### *4.1.1 Hovedregel*

Ligningsmyndighetene foretar normalt ingen fastsettelse av grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift.

Arbeidsgiveren/oppdragsgiveren skal av eget tiltak oppgi avgiftsgrunnlaget på en terminoppgave, beregne avgiften og innbetale denne til skatteoppkreveren for hver termin til samme tider som gjelder for betaling av skattetrekk. Innberetning av arbeidsgiveravgift skal sendes på en og samme blankett som innberetningen av forskuddstrekket (RF-1037) eller på maskinlesbart medium (diskett e.l.)

Arbeidsgivere som skal beregne arbeidsgiveravgift både etter satser for personer under og for personer over 62 år må levere egen terminoppgave for ansatte over 62 år.

For foretak som skal beregne avgift både etter særregelen for visse næringsvirksomheter og etter geografisk differensiert sats, typisk foretak med blandet næringsvirksomhet eller grenseoverskridende finansinstitusjoner med lokale avdelingskontorer/filialer, er det nødvendig å benytte minst 2 blanketter, en for høy sats og en for differensiert sats.

Dersom et foretak har flere underenheter som driver næringsvirksomhet det skal svares høy avgift for, kan disse samles på samme blankett. Det samme gjelder en finansinstitusjon med flere avdelingskontorer/ filialer som fortsatt kan beregne differensiert avgift.

Hvis terminoppgave mangler, er ufullstendig eller uriktig, skal avgiftsgrunnlaget fastsettes av ligningskontoret på skjema RF-1020, jf. ftrl. § 24-4, 2. ledd.

Det kan ikke ilegges tilleggsavgift eller forsinkelsesavgift for ikke levert eller for sent levert terminoppgave.

#### *4.1.2 Unntak, lønnsutbetalinger som for den enkelte mottaker overstiger 16 G*

Ekstra arbeidsgiveravgift på den del av avgiftspliktige ytelser som for den enkelte mottaker overstiger 16 G, skal beregnes og innbetales sammen med 6. termin (forfall 15. januar 2003).

#### *4.1.3 Unntak, samlede lønnsutbetalinger under 30 000 kroner*

Arbeidsgivere:

- som ikke har lønnsutbetalinger vedrørende utleie av hus eller lønnsutbetalinger i næringsvirksomhet og
- hvor arbeidsgivers samlede lønnsutbetalinger foregående kalenderår ikke oversteg kr 30 000

kan la være å sende terminoppgaver. I stedet kan arbeidsgiver sende samleoppgave for hele året og betale avgiften innen 15. januar året etter. Overskrides beløpsgrensen på 30 000 kroner i løpet av kalenderåret, skal arbeidsgiveren ved førstkommande forfallstidspunkt (etter forskrift av 2. desember 1997 nr. 1385 § 5 nr. 4) samlet beregne og betale avgiftsbeløp på

grunnlag av avgiftspliktige utbetalinger som til da er foretatt. For senere terminer i året skal det sendes terminoppgave.

#### *4.1.4 Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig når utbetalingene overstiger 30 000 kroner*

Det skal på visse vilkår ikke betales arbeidsgiveravgift for lønnet arbeid i privat hjem mv. blant annet når samlet lønnsutbetaling ikke overstiger 30 000 kroner, se foran under pkt. 3.3 «Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig». I slike tilfeller skal det ikke sendes terminoppgave så lenge vilkårene for fritak for arbeidsgiveravgift er oppfylt.

Overstiger derimot slike utbetalinger 30 000 kroner i løpet av året, skal arbeidsgiveren ved førstkommande forfallstidspunkt (etter forskrift av 2. desember 1997 nr. 1385 § 5 nr. 5, jf. nr. 1) samlet beregne og betale avgiftsbeløp på grunnlag av samlet slik lønn som til da er utbetalt. For senere terminer i året skal det sendes terminoppgave på vanlig måte.

#### *4.1.5 Unntak, minstegrense*

Arbeidsgivere som bare har lønnsutbetalinger som ikke gjelder næringsvirksomhet eller utleie av hus, er fritatt for plikten til å sende terminoppgave (og betale avgiften) for termin hvor samlet avgift ikke overstiger kr 150.

## **4.2 Årsoppgave**

### *4.2.1 Generelt*

Arbeidsgiveren/oppdragsgiveren skal sende inn årsoppgave for avgiften (RF-1025) i to eksemplarer, til skatteoppkreveren. Om frist for levering av årsoppgave, se § 6 i forskrift av 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgavene mv. skal leveres (lignl.). En kopi av blanketten skal vedlegges selvangivelsen sammen med kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp for år 2002, som er skilt ut som egen blankett (RF-1022). Årsoppgaven skal sendes selv om satsen for arbeidsgiveravgift er null.

Videre gjelder oppgaveplikten for privat arbeidsgiver som skal svare arbeidsgiveravgift, herunder arbeidsgiver som ikke skal levere terminoppgave fordi de samlede lønnsutbetalingene er under 30 000 kroner, se foran.

Derimot skal privat arbeidsgiver ikke levere årsoppgave for lønn under 30 000 kroner for arbeid i privat hjem og fritidsbolig når han ikke skal svare arbeidsgiveravgift av denne lønnen.

Årsoppgaven skal følge kalenderåret. Dette gjelder også om arbeidsgiveren har avvikende regnskapsår.

Hvis årsoppgaven ikke kommer inn, eller er uriktig eller ufullstendig, kan grunnlaget for arbeidsgiveravgift fastsettes eller endres av ligningsmyndighetene etter reglene i lignl. kap. 9 (RF-1018). Fastsettelsen kan påklages/endres etter de samme regler.

### *4.2.2 Særskilt om lønn mv. over 16 G*

Arbeidsgiver skal i egen post på årsoppgaven oppgi summen av ytelser som overstiger 16 G og det antall personer som har fått ytelser av denne størrelsesorden.

### *4.2.3 For sent levert årsoppgave*

Det kan ikke ilegges forsinkelsesavgift på grunnlag av for sent levert årsoppgave.

#### *4.2.4 Ikke levert eller uriktig årsoppgave*

Det kan ilegges tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften dersom:

- årsoppgave ikke er kommet inn eller
- årsoppgaven er uriktig eller ufullstendig.

Se for øvrig stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

Det skal svares renter av forhøyelsen av arbeidsgiveravgiften etter lignl. § 9-10 når det ilegges tilleggsavgift.

Tilleggsavgift for ikke levert årsoppgave må frafalles dersom arbeidsgiveren senere leverer årsoppgave i forbindelse med klage som realitetsbehandles.

#### **4.3 Minstegrense for innbetaling av arbeidsgiveravgift**

Når samlet arbeidsgiveravgift i en termin er kr 150 eller mindre, pliktes den ikke innbetalt.

#### **4.4 Underretning om endring i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift**

Hvor ligningskontoret for arbeidstakerkommunen oppdager at lønnsoppgavens gruppering av ytelsene som avgiftspliktige eller avgiftsfrie er feil, må ligningskontoret for arbeidsgiverkommunen underrettes, dersom arbeidstakeren bor i en annen kommune. Det er utarbeidet et eget skjema «Endring av grunnlag for beregning av arbeidsgiveravgift» (RF-1085) til bruk ved slik melding.

#### **4.5 Innbetalingskommune**

##### *4.5.1 Generelt*

Arbeidsgiveravgiften betales i kontorkommunen, hvor forretningsstedet ligger hvis det ikke er kontor og ellers i arbeidsgivers bostedskommune. For deltakerlignet selskap skal innbetaling skje i den kommunen som skal ha selskapsoppgaven, se stikkord «Ligningsstedet».

Arbeidsgiver som flytter til annen kommune skal fortsette å betale arbeidsgiveravgiften til fraflyttingskommunen ut det året flyttingen skjer. Skjer flytting før første termins forfall, skal avgiften imidlertid betales til skatteoppkreveren i tilflyttingskommunen også for det året flyttingen skjer.

Høvedsmann i fiske og fangstvirksomhet som på vegne av laget utbetaler lønn, betaler avgiften til den kommune hvor han gir oppgjør for skattetrekk.

##### *4.5.2 Utenlandsk arbeidsgiver*

Utenlandsk arbeidsgiver skal sende oppgjør for arbeidsgiveravgift til den kommune hvor han har hovedkontor for næringsvirksomheten i Norge.

Utenlandsk arbeidsgiver som driver varig næringsvirksomhet i Norge uten å ha hovedkontor her, skal sende oppgjør for arbeidsgiveravgift til den kommune hvor han driver varig næringsvirksomhet.

Utenlandsk arbeidsgiver skal fra 1. juli 2002 sende oppjøret for arbeidsgiveravgift til kommune 2312 Sokkel/Utland ved skattefuten i Rogaland i følgende tilfelle:

- arbeidsgiveren driver varig næringsvirksomhet i flere kommuner

- arbeidsgiveren driver ikke varig næringsvirksomhet i noen kommune
- arbeidsgiveren driver ikke noen næringsvirksomhet i Norge
- arbeidsgiveren driver bare næringsvirksomhet på den norske kontinentalsokkelen.

#### 4.5.3 Staten

For det vesentligste av statens forvaltningsvirksomhet skjer beregning og betaling av arbeidsgiveravgift sentralt, se forskrift av 22. desember 1997 nr. 1430 om forenklet oppgjør for arbeidsgiveravgift fra statens forvaltningsvirksomhet (ftrl.). Ordningen gjelder for de grupper av statsforvaltningen som i statsbudsjettet har kapittelbetegnelse 11-1700 (Slottet, Regjeringen, Stortinget med underliggende institusjoner, Høyesterett og departementene med de fleste underliggende institusjoner), samt kap. 2600-2603 (trygdeforvaltningen).

Unntatt er institusjoner under kap. 260 (Universitetet i Oslo) og kap. 1320-1329 (veiadministrasjonen under Statens Vegvesen). Utenfor ordningen faller videre bl.a. Forsvaret (kap. 1710-1799), statsbankene (kap. 2410-2430) samt statens forretningsdrift (kap. 2445-2481 - herunder bl.a. Statsbygg, Luftfartsverket, GIEK, Statens kartverk og Opplysningsvesenets fonds skoger). Disse skal beregne og innbetale arbeidsgiveravgift etter de vanlige regler.

## 5 Avgiftssatser

### 5.1 Hovedregel - geografisk differensiering

#### 5.1.1 Hovedregel

Arbeidsgiveravgiften er i utgangspunktet differensiert i geografiske soner. Fra 1. juli 2002 er det innen sonene skille på de geografisk differensierte satsene for arbeidstakere under og over 62 år.

I tillegg til de ordinære satsene for arbeidsgiveravgift, er det forhøyet arbeidsgiveravgift for lønn over 16 G, se nedenfor under pkt. 5.14 «Lønn mv. over 16 G».

For 2002 er det 5 avgiftssoner og avgiftssatsen er knyttet til arbeidstakerens skattekommune for vedkommende år. Om hva som er arbeidstakers skattekommune, se stikkord «Skattestedet». Hvilken sone for arbeidsgiveravgift som gjelder ved utbetaling til en konkret arbeidstaker, er oppgitt på skattekortet til arbeidstakeren.

Lønn mv som blir skattlagt etter Svalbardskatteloven avgiftsbelegges etter satsen for sone V, det vil si ingen arbeidsgiveravgift uavhengig av arbeidstakerens skattekommune vedkommende år.

Om hvilken sone for arbeidsgiveravgift den enkelte kommune er plassert i, se gul del bak i boken. Det er for inntektsåret 2002 ikke foretatt noen endringer i forhold til 2001 i den geografiske avgrensningen mellom de ulike sonene. To kommuner er slått sammen og en kommune er flyttet til et annet fylke med endret kommunenummer, uten at det har medført endring i sonen.

Med virkning fra 1. juli 2002 er satsen for arbeidsgiveravgift 4 pst. lavere enn normalt for lønnsutbetalinger mv. til de arbeidstakere som er 62 år eller eldre. Beregningen av den lavere arbeidsgiveravgift skal foretas på utbetalinger som tidfestes skattemessig fom. den første hele avgiftstermin etter at arbeidstakeren har fylt 62 år

De lavere satsene for arbeidstakere som har fylt 62 år skal likevel ikke brukes på arbeidsgivers:

- innbetalinger til pensjonsordninger/livrenter (premie, tilskudd mv.)
- utbetaling av pensjon over driften og
- engangsbeløp til avløsning av rett til pensjon

De lavere satsene for arbeidstakere som har fylt 62 år, skal ikke brukes av statsforvaltningen som omfattes av forskrift av 22. desember 1997 nr. 1430.

Satsene for 2002 er:

	Hovedregel	Visse lønnsinntekter til personer som er fylt 62 år. (Virkning fra 01.07.02)
Sone I	14.1 pst.	10.1 pst.
Sone II	10.6 pst.	6.6 pst.
Sone III	6.4 pst.	2.4 pst.
Sone IV	5.1 pst.	1.1 pst.
Sone V	0.0 pst.	0.0 pst.

*5.1.2 Unntak fra geografisk differensiering, særregel for visse næringsvirksomheter*  
Om unntak fra geografisk differensiering ved særregel for visse næringsvirksomheter, se nedenfor under pkt. 5.2 «Særregler for visse næringsvirksomheter - generelt» flg.

Særreglene for visse næringsvirksomheter omfatter:

- foretak som produserer elektrisitet ved vannkraft
- foretak som utvinner råolje eller naturgass
- foretak som yter visse tjenester tilknyttet utvinning av olje eller gass
- foretak som bryter visse typer metallholdig malm
- foretak som utvinner industrimineralene nefelinsyenitt og olivin
- foretak som bygger eller reparerer visse typer skip
- foretak som produserer EKSF-stål
- finansinstitusjoner som driver grenseoverkridende næringsvirksomhet (virksomhet over landegrensene) innen EØS-området
- foretak som driver godstransport på vei og
- foretak som produserer telekommunikasjonstjenester.

Nedenfor omtales de ulike næringsvirksomhetene/foretakene nærmere.

*5.1.3 Unntak fra geografisk differensiering, særregel for statsforvaltningen*

Satsen for arbeidsgiveravgift i sone I (den høyeste satsen) skal etter avgiftsvedtakets § 1 bokstav f, i utgangspunktet legges til grunn for arbeidsgiveravgift for statsforvaltningen som omfattes av forskrift av 22. desember 1997 nr. 1430.

I disse tilfellene brukes ikke den lavere satsen i sone I for utbetaling til personer som er fylt 62 år.

#### *5.1.4 Unntak fra geografisk differensiering, særregel for arbeidstakere utsendt fra USA og Canada*

For arbeidstakere som er utsendt til Norge fra USA og Canada gjelder særlige satser, se forskrift av 25. januar 2002 nr. 94, fastsatt av Sosialdepartementet med hjemmel i kgl. res. av 25. januar 2002 nr. 64 § 5.

### **5.2 Særregler for visse næringsvirksomheter - generelt**

#### *5.2.1 Generelt*

Det er en særregel om at foretak som driver virksomhet innenfor visse næringer, skal svare arbeidsgiveravgift med satsen for sone I uavhengig av arbeidstakers skattekommune. Dette gjelder også om arbeidstakerens skattekommune er i de geografiske områder der den differensierte satsen er null.

Disse foretakene skal fra 1 juli 2002 for utbetalinger til arbeidstakere som er fylt 62 år også bruke den lavere satsen i sone I for lønnsutbetalinger mv. til slike arbeidstakere. Om fra hvilken termin dette kan begynne og om unntak, se ovenfor under pkt. 5.1.3 «Unntak fra geografisk differensiering, særregel for statsforvaltningen». Særreglen for visse næringsvirksomheter gjelder ikke for foretak hjemmehørende på Svalbard.

#### *5.2.2 Foretak med blandet næringsvirksomhet*

I utgangspunktet må foretak hvor deler av næringsvirksomheten faller inn under særreglene for visse næringsvirksomheter, betale arbeidsgiveravgift etter satsene for sone 1.

Foretak som har klar regnskapsmessig atskillelse mellom næringsvirksomhet som omfattes av særreglen og eventuell annen type næringsvirksomhet med geografisk differensierte satser, kan imidlertid kreve at arbeidsgiveravgiften fastsettes etter satsene for sone 1 for lønn og annen godtgjørelse knyttet til den delen av næringsvirksomheten som omfattes av særreglene, og etter geografisk differensierte satser for lønn og annen godtgjørelse knyttet til den øvrige del av næringsvirksomheten. Oppfylles ikke kravet om regnskapsmessig atskillelse, skal arbeidsgiveravgiften fastsettes etter satsene for sone 1 for hele foretaket.

Fra 1. januar 2002 er det ikke lenger et krav om at de enkelte næringsvirksomheter i foretaket har egne organisasjonsnummer i Enhetsregisteret.

#### *5.2.3 Arbeidstakere stilt til rådighet for slik næringsvirksomhet*

Virksomhet som utelukkende går ut på å leie ut arbeidskraft, omfattes ikke av særreglene for visse næringsvirksomheter. Dette gjelder selv om arbeidskraften leies ut til virksomhet som omfattes av særreglene.

#### *5.2.4 Bunnfradrag*

Arbeidsgiveravgiften skal fastsettes etter særreglene for visse næringsvirksomheter først når differansen mellom den arbeidsgiveravgift som ville følge av reglene om differensierte satser og den arbeidsgiveravgift som ville følge av særreglene om høyeste sats overstiger 270 000 kroner i løpet av inntektsåret. For foretak med blandet næringsvirksomhet som oppfyller kravene om regnskapsmessig atskillelse, skal differansen beregnes i forhold til lønn og annen godtgjørelse knyttet til den eller de deler av næringsvirksomheten som omfattes av særreglene.

Driver et foretak forskjellige virksomheter som faller inn under særreglen for visse næringsvirksomheter, skal det anvendes ett bunnfradrag samlet for hele foretaket selv om



virksomhetene kan være registrert med hvert sitt organisasjonsnummer og er regnskapsmessig atskilt. Det kan i slike tilfeller være praktisk at bunnfradraget beregnes på en av virksomhetene og at eventuelt ubenyttet bunnfradrag overføres til en av de andre virksomhetene ved oppgjør for 6. termin, eventuelt ved en etterfølgende korreksjon for en av disse. Eventuelt kan foretaket samle alle virksomhetene med høy sats på en blankett, med en av virksomhetenes organisasjonsnummer, og beregne bunnfradrag på vanlig måte.

Bestemmelsen om bunnfradrag kommer ikke til anvendelse for virksomhet som produserer EKSF-stål eller driver godstransport på vei. Slike virksomheter skal anvende satsene for sone I på hele arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget.

### **5.3 Særregel for visse næringsvirksomheter - produksjon av elektrisitet ved vannkraft**

Særreglen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter gjelder bare selve produksjonen av elektrisitet med vannkraft. Den gjelder ikke for produksjon av elektrisitet på andre måter, for eksempel med varmekraft eller vindkraft.

Transmisjons- og fordelingsvirksomhet kommer inn under hovedregelen om differensiert avgift. Det samme gjelder omsetning av kraft. Ved blandet virksomhet stiller energiloven krav om regnskapsmessig atskillelse. Det ligger således til rette for at de deler av virksomheten som ikke driver produksjon, kan betale arbeidsgiveravgift etter reglene om differensierte satser.

Bygge- og anleggsvirksomhet og produksjon av kraftmaskiner samt annen levering av tjenester og utstyr til energiverk omfattes ikke av særregelen.

### **5.4 Særregel for visse næringsvirksomheter - utvinning av råolje eller naturgass**

#### **5.4.1 Foretak som omfattes**

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som driver følgende virksomhet:

- utvinning av råolje og gass
- bortledning og separering av våtgass (NGL)
- fortetting og gjenforgassing av naturgass for transport
- fjerning av svovel fra gass
- produksjon av råolje av bituminøs skifer og sand.

#### **5.4.2 Avgrensning mot transport og videreforedling av olje- og gassprodukter**

Utøvelse av følgende aktiviteter kan undergis differensiert arbeidsgiveravgift etter hovedregelen:

- produksjon av raffinerte petroleumsprodukter
- produksjon av industrigasser
- rørtransport av olje og gass fra utvinningssted til terminal og all distribusjon videre. Videre gjelder det for rørtransport av slam og lignende.

### **5.5 Særregel for visse næringsvirksomheter - tjenesteyting tilknyttet olje- og gassutvinning**

#### **5.5.1 Foretak som omfattes**

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som driver følgende virksomhet:

- prøve eller produksjonsboring på kontrakt
- servicevirksomhet i forbindelse med olje og gassutvinning og
- bore- eller brønnservice på kontrakt.

#### *5.5.2 Servicevirksomhet*

Servicevirksomhet i forbindelse med olje- og gassutvinning faller inn under særreglen. Som eksempel kan nevnes retningsbestemt boring, montering av boretårn på stedet, reparasjon og demontering av boretårn, pumping i borehull og stengning av brønner, eller andre liknende tjenester som er forholdsvis nær tilknyttet selve den tekniske utvinningen.

#### *5.5.3 Særlig om hjelpefartøyer i petroleumsutvinning*

Tjenesteyting et hjelpefartøy utfører for petroleumsutvinning må avgrenses mot NACE-gruppen for sjøfart. Hjelpefartøy som driver godstransport til sjøs skal bruke differensierte satser. Det samme gjelder buksering og utleie av sjøgående fartøy med besetning.

Videre faller seismiske og geologiske undersøkelser inn under NACE-gruppe 74.203, slik at fartøyer som driver slik virksomhet også skal bruke differensierte satser.

#### *5.5.4 Særlig om flotellvirksomhet*

Flotellvirksomhet behandles etter regelen for hotell- og restaurantvirksomhet, NACE-gruppe 55. Det skal derfor svares arbeidsgiveravgift etter differensierte satser i slik virksomhet.

#### *5.5.5 Avgrensning mot tjenesteyting tilknyttet letevirksomhet*

Letevirksomhet, herunder geologiske og seismiske undersøkelser, boring av letebrønner (undersøkelses- og avgrensingsbrønner) samt drift og bruk av innretninger i den utstrekning de brukes i letevirksomhet, skal bruke differensierte satser.

### ***5.6 Særregel for visse næringsvirksomheter - bryting av metallholdig malm***

Foretak som bryter metallholdig malm omfattes av særreglene om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter. Særregelen omfatter ikke foretak som bryter jernmalm eller jernmalm med innhold av mangan.

### ***5.7 Særregel for visse næringsvirksomheter - utvinning av industrimineralene nefelinsyenitt og olivin***

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som utvinner industrimineralene nefelinsyenitt og olivin omfattes av særreglene om høyeste sats. Bestemmelsen omfatter ikke utvinning av olivin av en kvalitet som ikke har kommersiell verdi, og som derfor går rett til deponi og ikke blir solgt. Det samme gjelder olivinstein i ubearbeidet form.

### ***5.8 Særregel for visse næringsvirksomheter - skipsbygging og reparasjon av skip mv.***

#### *5.8.1 Foretak som omfattes*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy. Med slikt fartøy forstås følgende:

- fartøy på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods
- fartøy på minst 100 BRT til særlige formål (f.eks. mudringsfartøy og isbrytere)
- slepebåt på minst 365 kW
- fiskefartøy på minst 100 BRT bestemt for eksport til land utenfor EØS-området
- flytende og flyttbart uferdig skrog av ovennevnt fartøy.

Særregelen omfatter også foretak som foretar vesentlig ombygging av fartøy som nevnt ovenfor, dersom fartøyet er over 1 000 BRT.

Med selvdrevne, sjøgående fartøy menes, i relasjon til særreglene for visse næringsvirksomheter, et fartøy som ved eget framdriftsmaskineri og eget styringssystem er fullt ut navigerbart på åpent hav.

Vilkåret om «kommersielt fartøy» innebærer bl.a. en avgrensning mot bygging og reparasjon av krigsskip og andre fartøy utelukkende for militære formål forutsatt at dette ikke er skjulte tiltak til fordel for kommersiell skipsbyggingsindustri. Foretak som bygger eller reparerer krigsskip kan således anvende hovedregelen om differensiert arbeidsgiveravgift.

For fiskefartøy gjelder særreglen bare når fartøyet er over 100 BRT og er ment for eksport til land utenfor EØS-området.

#### *5.8.2 Unntak*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter ikke reparasjon av fartøy som gjøres på:

- verft som er hjemmehørende i Nordland, Troms og Finnmark
- fartøy som utelukkende går innenfor norsk sjøterritorium (Reparasjon av fartøy i offshorevirksomheten og fartøy i internasjonal fart må således belegges med avgift etter høyeste sats) eller
- fartøy med akutt behov for reparasjon (nødreparasjoner)

#### **5.9 Særregel for visse næringsvirksomheter - produksjon av EKSF-stål**

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter gjelder for produksjon av EKSF-stål. Dette omfatter foretak som produserer stål omfattet av traktaten om Det Europeiske Kull og Stålfellesskap (EKSF-traktaten).

#### **5.10 Særregel for visse næringsvirksomheter - finansieringsvirksomhet mv.**

##### *5.10.1 Foretak som omfattes*

Særreglene om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak (norsk eller utenlandsk) med rett til å drive finansieringsvirksomhet etter finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 eller investeringstjenester etter verdipapirhandelloven § 7-1 jf. § 1-2 første ledd, dersom foretaket:

- har filial
- driver grenseoverskridende virksomhet (over landegrenser) eller
- har etablert datterforetak som driver tilsvarende virksomhet

i andre stater innen EØS-området. Dette gjelder i første rekke banker, forsikringsselskaper mv, finansinstitusjoner, verdipapirforetak og filialer av utenlandske kredittinstitusjoner og verdipapirforetak.

##### *5.10.2 Unntak*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter ikke lokale enheter (avdelingskontorer), som

- i foregående år hadde 50 årsverk eller mindre

- kun yter lokale tjenester og
- oppfyller kravet til regnskapsmessig skille mellom avdelingskontoret og øvrige enheter innenfor foretaket, se ovenfor under pkt. 5.2.2 «Foretak med blandet næringsvirksomhet».

Et avdelingskontor anses å yte kun lokale tjenester dersom ett av følgende to krav er oppfylt:

- alle kundene knyttet til dette kontoret har adresse i samme fylke som avdelingskontoret eller i tilgrensende fylke, eller
- minst 90 prosent eller mer av avdelingskontorets inntekter kan knyttes til kunder med adresse i samme eller i tilgrensende fylker. Som avdelingskontors inntekter i denne forbindelse regnes:
  - for banker, finansieringsforetak og andre kredittinstitusjoner: Rente- og provisjonsinntekter samt gebyrer
  - for forsikringsselskaper: Forfalt bruttopremie
  - for verdipapirforetak: Kurtasje.

### **5.11 Særregel for visse næringsvirksomheter - godstransport på vei**

#### *5.11.1 Foretak som omfattes*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som utfører godstransport på vei og som i det foregående år hadde mer enn 50 årsverk. Bestemmelsen gjelder uavhengig av hvilke transportmidler som benyttes så lenge transporten foregår på vei. Dette vil gjelde virksomheter som faller inn under næringskode 60.240, f.eks. flyttebyrå.

Foretak som ikke selv utfører den fysiske transporten, men som inngår kontrakter om transportoppdrag på vei som senere utføres av selvstendige transportører på oppdrag av foretaket, vil også være omfattet av særreglen. Dette gjelder f.eks. speditører og transportsentraler som er opprettet av selvstendige transportører, når godset transporteres på vei.

#### *5.11.2 Foretak som ikke omfattes, generelt*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter kun godstransport på vei. Persontransport omfattes således ikke, selv om den skjer på vei. Bestemmelsen om godstransport på vei omfatter heller ikke tilfeller der godstransporten kun finner sted innenfor et lokalt avsperrert næringsområde.

Salg/formidling av godstransport med skip, jernbane og fly faller også utenfor særregelen.

Som godstransport på vei anses heller ikke tilknyttede tjenester som lasting, lossing, lagring og andre tjenester tilknyttet landtransport. Annen transportformidling, post og distribusjonsvirksomhet faller også utenfor. Transport av avfall regnes som renovasjonsvirksomhet (næringskode 90.00) og faller således også utenfor særreglen godstransport på vei.

Om foretak som har blandet virksomhet, se ovenfor under pkt. 5.2.2 «Foretak med blandet næringsvirksomhet».

#### *5.11.3 Foretak som ikke omfattes, egentransport*

Foretak som transporterer eget gods som ledd i annen virksomhet, jf. samferdselsloven § 8, regnes ikke som transportforetak i relasjon til særreglene for visse næringsvirksomheter. For

foretak som driver slik egentransport, vil transporten være en ren hjelpetjeneste for utøvelsen av hovedvirksomheten. Eksempler vil være et foretak som transporterer ut varer til sine egne kunder, byggmester som transporterer materialer og driftsmidler i egen virksomhet eller et sirkus som flytter forestillingen fra ett sted til et annet.

Transport av gods som er eiet eller disponeres av et mor-, datter- eller søsterselskap, anses normalt ikke som egentransport i denne forbindelse, jf. avgiftsvedtaket § 1 bokstav g nr. 9 annet punktum.

Om foretak som har blandet virksomhet, se ovenfor under pkt. 5.2.2 «Foretak med blandet næringsvirksomhet».

#### *5.11.4 Vilkåret om mer enn 50 årsverk i foregående år*

Det er antall årsverk i foregående år som er avgjørende, slik at f.eks. 2 ansatte som arbeider 50 pst. av full stilling utgjør ett årsverk. Det må tas hensyn til overtid ved beregningen av antall årsverk.

Det er foretaket som helhet som er beregningsenhet for antall årsverk. For foretak med blandet virksomhet hvor virksomheten med transport av gods på vei er klart regnskapsmessig atskilt, regnes antall årsverk i forhold til denne delen av virksomheten.

I tilfeller hvor flere transportører mottar oppdrag gjennom en transportsentral, skal antall årsverk for de enkelte aktører ikke legges sammen.

Et transportforetak kan ikke dele opp virksomheten med transport av gods på vei i flere deler med lik virksomhet for derved å komme under grensen på 50 årsverk.

### **5.12 Særregel for visse næringsvirksomheter - telekommunikasjonstjenester**

#### *5.12.1 Foretak som omfattes*

Særregelen om arbeidsgiveravgift for visse næringsvirksomheter omfatter foretak som produserer telekommunikasjonstjenester. Som telekommunikasjonstjenester regnes selve overføringen av lyd-, data- og bilde (NACE-systemets næringsgruppe 64.20), herunder offentlige lokal- og fjerntelefontjenester, mobiltelefontjenester, telefaks, teleks, overføring i lukkede brukernett, dataoverføringstjenester, elektroniske telefontjenester, fjernsynsoverføringer, radiooverføringer, satellittoverføringstjenester, integrerte telekommunikasjonstjenester, personsøketjenester og telefonkonferansetjenester.

#### *5.12.2 Avgrensning mot andre aktiviteter*

Særregelens bestemmelser om telekommunikasjonstjenester omfatter ikke produksjon av fysisk utstyr, som f.eks. telefoner og lignende utstyr, trykking av kataloger, installasjon, reparasjon og vedlikehold av radio og fjernsynssendere, strekking av kommunikasjonskabler, butikkhandel av telekommunikasjonsutstyr, forskning og utviklingsarbeid.

Virksomhet med å lage de produktene som overføres ved telekommunikasjon, omfattes isolert sett ikke av særreglene. Dette vil f.eks. gjelde produksjon av fjernsyns programmer og reklame. Svartjenester som «Alltid nyheter», «telefonuret», telefonunderholdning mv. omfattes ikke av særreglene.

### **5.13 Tilskudd/premie til livrente og pensjonsordninger**

For tilskudd/premie til individuell livrente/pensjonsordninger, svares arbeidsgiveravgift etter satsene ovenfor på vanlig måte. Det skal likevel ikke svares den lavere avgiften for personer over 62 år på slike tilskudd/premier.

Tilskudd/premie til kollektiv livrente/pensjonsordninger, herunder også den del av tilskuddet som eventuelt dekker pensjonsrettigheter for eierne, kan ofte ikke individualiseres for den enkelte arbeidstaker. Kostnader til kollektive ordninger skal i slike tilfeller fordeles på avgiftssonene i samme forhold som arbeidsgiverens øvrige avgiftspliktige ytelser i samme termin fordeler seg på avgiftssonene.

## **5.14 Lønn mv. over 16 G**

### **5.14.1 Generelt**

Arbeidsgiver som i løpet av året utbetaler ytelser av den art som inngår i grunnlaget for arbeidsgiveravgift på mer enn kr 851 700 (16 G) til samme arbeidstaker skal i tillegg til ordinær arbeidsgiveravgift svare 12,5 pst. arbeidsgiveravgift på det overskytende. Dette gjelder uavhengig av avgiftssone.

Det skal likevel ikke svares slik ekstra arbeidsgiveravgift av:

- andel av arbeidsgivers:
  - premiebetaling og tilskudd til kollektiv tjenestepensjonsordning som er offentlig eller
  - premiebetaling og tilskudd til tjenestepensjonsordning som fyller vilkårene for tjenestepensjonsforsikring etter skatteloven, pensjon etter foretakspensjonsloven og pensjon etter innskuddspensjonsloven, jf. stikkordene om pensjon
  - engangspremie eller tilskudd som innbetales til sikring av rett til pensjon i arbeidsforhold
- utbetaling av engangsbeløp til avløsning av pensjon over driften, uavhengig av om pensjonen er begynt å løpe på avløsningsstidspunktet.

Avgiftspliktige ytelser fra flere arbeidsgivere til en arbeidstaker i løpet av inntektsåret skal ved beregningen av ekstra arbeidsgiveravgift anses å komme fra samme arbeidsgiver når ytelsene kommer fra:

- selskaper som inngår i et konsern jf. asl./aasl. § 1-3 og selskapsl. § 1-2
- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap
- selskaper hvor samme person eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende har flertallet av stemmene i hvert selskap eller
- enmannsforetak og i tillegg fra selskap hvor eieren av enmannsforetaket eier så mange aksjer eller andeler at vedkommende har flertallet av stemmene.

Plikten til å beregne og innbetale denne arbeidsgiveravgiften vil påhvile:

- i konsernforhold, morselskapet
- i andre tilfeller, den arbeidsgiver som yter den største andel av disse ytelsene, med mindre arbeidsgiverne har avtalt noe annet.

Overholdes ikke plikten av morselskap eller arbeidsgiver som yter den største andel, vil alle arbeidsgiverne være solidarisk ansvarlig for den ekstra avgiften.

#### *5.14.2 Fordel ved opsjon mv. i arbeidsforhold, særskilt avgiftsberegning*

Ekstra arbeidsgiveravgift på fordel ved opsjon mv. i arbeidsforhold, kan beregnes til det den ekstra avgiften ville utgjort om opsjonsfordelen var tidfestet med et likt beløp i hvert år av årene fra og med ervervsåret for opsjonen til og med det året opsjonen mv. selges eller innløses. Dette gjelder bare dersom arbeidsgiveren har fordel av dette.

Arbeidet arbeidstakeren for et annet selskap i konsernet noen av årene, skal de samlede ytelsene fra konsernet legges til grunn ved vurderingen av om, og i tilfelle hvor mye av lønnen som er over 16 G.

### **5.15 Sjøfolk**

#### *5.15.1 Generelt*

Arbeidsgiveravgift for hyreutbetaling til sjøfolk følger reglene i dette kapittel.

#### *5.15.2 Bosatt i Norden eller statsborger i annet EØS-land*

For sjøfolk bosatt i andre land i Norden eller som er statsborger i annet EØS-land og arbeider på norske skip, svares arbeidsgiveravgift etter satsene for sone 1.

#### *5.15.3 Bosatt utenfor Norden*

For sjøfolk bosatt utenfor Norden og som ikke er statsborger i annet EØS-land og som arbeider på skip registrert i Norsk Ordinært Skipsregister (NOR), svares arbeidsgiveravgift med kr 237 per mnd., jf. forskrift av 25. januar 2002 nr. 64 om fastsettelse av avgiftsgrunnlag og avgiftssatser i folketrygden for visse grupper medlemmer for året 2002 (stortingsvedtak 28. november 2001 nr. 1532).

## **6 Diverse spørsmål (i alfabetisk rekkefølge)**

### **6.1 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 fordelten 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 stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.4 «Barnehage».

### **6.2 Bil**

#### *6.2.1 Bilgodtgjørelse*

Om bilgodtgjørelse, se foran.

#### *6.2.2 Fri bil (firmabil)*

For inntektsåret 2002 er kjørelengden ved fastsettelse av fordel ved privat bruk av firmabil endret fra 10 000 km per år (833 km per måned) til 13 000 km per år (1 083 km per måned) pluss antall faktisk kjørte km hjem/arbeidssted. Da trekkreglene først ble endret med virkning fra og med 1. mars 2002 skal man ved beregning av arbeidsgiveravgiften for januar og februar (1. termin) legge de gamle reglene (833 km per måned) til grunn. Fra og med 1. mars 2002 (2. termin) skal den nye kilometerlengden (1 083 km per måned) legges til grunn ved beregningen.

### **6.3 Dødsfall**

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av lønn, herunder feriepenger, som er opptjent før dødsfallet og som forfaller til betaling etter dødsfallet.

Etterlønn/etterpensjon, både skattepliktig eller skattefri del, anses ikke som lønn/pensjon og går ikke inn i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **6.4 Fond for idrettsutøvere**

Det skal svares arbeidsgiveravgift ved innbetaling til fond for idrettsutøvere fra bedrifter og sponsorer mv. Det skal derimot ikke svares arbeidsgiveravgift ved utbetalinger fra slikt fond. Om fondet for øvrig, se stikkord «Idrett».

### **6.5 Fri helsetjeneste i arbeidsforhold**

Det skal ikke beregnes arbeidsgiveravgift for 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 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.

Se for øvrig stikkord «Velferdstiltak».

### **6.6 Godtgjørelse for artikler, kronikker o.l.**

Fra og med inntektsåret 2002 er særreglene opphevet for godtgjørelse for å skrive artikler, kronikker, inserater og lignende med sikte på å bli tatt inn i avis, ukeblad tidsskrift eller annen publikasjon og fotografier, tegninger og lignende som levers sammen med slike. Videre er særreglene opphevet for godtgjørelse for nyhetmeldinger, fotografier og lignende som leveres pressebyråer og telegrambyråer, aviser, ukeblad og tidsskrifter.

Det må nå vurderes på vanlig måte om godtgjørelsen for levering av slik produkter er opptjent i eller utenfor næring.

### **6.7 Konkursbo**

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av utbetalinger fra konkursbo til hel eller delvis dekning av lønn mv. når kravet er oppstått før konkursens åpning. Krav på udekket arbeidsgiveravgift kan derimot reises mot boet når lønnen er utbetalt før konkursen.

Konkursbo er ellers å anse som enhver annen arbeidsgiver med plikt til å betale arbeidsgiveravgift, f.eks. ved fortsatt drift av virksomheten. Se FIN i Utv. 1970/263.

### **6.8 Pensjon, andel av premie, tilskudd og innbetaling til premiefond mv.**

Arbeidsgiver skal ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift den andel av premie og innbetaling til premiefond mv. som dekkes av arbeidsgiveren selv. Avkastning av premiefond inngår ikke i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.



Ved tilbakeføring av midler fra premiefondet til arbeidsgiver i medhold av foretakspensjonsloven § 10-4, skal det ikke foretas noen tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften.

Arbeidsgiver skal ta med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift årets innskudd og innbetaling til innskuddsfond mv. Avkastning av innskuddsfond inngår ikke i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

Ved tilbakeføring av midler fra innskuddsfondet til arbeidsgiver i medhold av innskuddspensjonsloven § 9-4, skal det ikke skje en tilbakeføring av arbeidsgiveravgiften.

### ***6.9 Pensjon, engangsbeløp til avløsning av pensjonrettighet***

Engangsbeløp utbetalt av arbeidsgiver til arbeidstaker for avsløsning av pensjonsrettighet, skal tas med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift, uavhengig av om avsløsningen skjer mens arbeidsforholdet består eller etter at pensjonen er begynt å løpe.

### ***6.10 Styreansvarsforsikring***

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av selskapets betaling av styremedlemmers premie til dekning av styremedlemmers eventuelle erstatningsansvar etter asl. § 17-1 og asal. § 17-1.

### ***6.11 Ventelønn***

Det skal svares arbeidsgiveravgift av ventelønn utbetalt i forbindelse med nedbemanning mv.

### ***6.12 Yrkesskedeforsikring***

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskedeforsikring, jf. FIN i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskedeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift av 21. desember 1990 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskedeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn og tas med i grunnlaget for arbeidsgiveravgift.

## **7 Utland**

### ***7.1 Generelt***

I utgangspunktet skal arbeidsgiver hjemmehørende i Norge også svare arbeidsgiveravgift av lønn for arbeid utført i utlandet av norske arbeidstakere og for arbeid utført i Norge av utenlandske arbeidstakere. Arbeidsgiveravgiftsplikten er etter intern norsk rett knyttet til lønnsoppgaveplikten/trekkplikten.

### ***7.2 Arbeid utført i utlandet***

Det foreligger ikke avgiftsplikt vedrørende godtgjørelse for arbeid utført i utlandet av utenlandsk statsborger som ikke er pliktig/frivillig medlem i norsk trygd. Det er heller ikke avgiftsplikt vedrørende arbeid utført av andre i utlandet såfremt lønnsoppgaveplikten er bortfalt etter forskrift av 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet. Dette gjelder lønn og annen godtgjørelse til ansatte ved norske bedrifters faste driftssteder i utlandet hvor utbetalingen (med rette) belastes driftsstedets regnskap. Avgiftsunntaket er begrenset til å gjelde mottakere som etter norske skatteregler ikke anses skattepliktige som bosatt i Norge. For arbeidstakere som har vært skattepliktige som bosatt i Norge gjelder unntaket bare når ligningsmyndighetenes vedtak om skattepliktens opphør foreligger, eller ligningsmyndighetene på annen måte har tatt standpunkt til at skatteplikten er opphørt. Unntaket gjelder ikke hvis arbeidstakeren er omfattet av norsk trygd etter Rådsforordning nr. 1408/71 eller en sosialkonvensjon.

### **7.3 Arbeid utført i Norge**

Det foreligger avgiftsplikt for ansatte som arbeider i Norge eller på norsk sokkel, selv om arbeidstakeren er bosatt i utlandet. Det foreligger avgiftsplikt 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. 85/535 og Utv. 85/547.

Når selskapet kan dokumentere at de betaler en avgift av tilsvarende art til hjemlandet av de samme lønnsutbetalingene som avgiftsbelegges i Norge, kan Skattedirektoratet etter søknad ettergi/nedsette arbeidsgiveravgiften. 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 mindre, kan avgiften i Norge nedsettes med det beløp som er betalt i hjemlandet.

### **7.4 Diverse særregler**

#### **7.4.1 Diplomater unntatt fra trygd i Norge**

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift for lønn eller annen godtgjørelse til personer som etter Wienkonvensjonen om diplomatisk samkvem artikkel 33 og artikkel 37 er unntatt fra trygden i Norge.

*7.4.2 EØS-avtalen art 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, hovedregel*  
Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg regulerer hvilken trygdlovgivning 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.

Etter 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 land hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

*7.4.3 EØS-avtalen art 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, 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 betales arbeidsgiveravgift i arbeidstakerenes bostedsland.

Regelverket inneholder også særregler for personell innen internasjonal transport og for sjøfolk.

*7.4.4 EØS-avtalen art 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, 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 Rådsforordningen. Arbeidsgiveren kan bare unnlate å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift når det ved blankett E101 eller annen særskilt melding fra norsk trygdemyndighet fremgår at en navngitt arbeidstaker er omfattet av trygdelovgivningen i et annet EØS-land. Fritaket for å beregne og innbetale norsk arbeidsgiveravgift gjelder bare for det tidsrom som er angitt på blanketten/meldingen.

En norsk arbeidsgiver som har ansatte som er omfattet av trygdlovgevingen i et annet EØS-land, har en generell plikt til selv å ta kontakt med myndighetene i det annet land for å få informasjon om hvilke avgifter som skal betales, og om de praktiske rutiner for å bli registrert som arbeidsgiver og innbetaling av avgift.

Om utenlandsk helsepersonell i Norge og registrering som arbeidsgiver i Sverige, se SKD i Utv. 2000/1474. Om EØS-avtalens innhold, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

#### *7.4.5 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 stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng». 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 av 25. januar 2002 nr. 94 om avgifter til folketrygden for året 2002 for arbeidstakere utsendt til Norge fra Amerikas forente stater og Canada.

#### *7.4.6 Utenlandske artister mv.*

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av vederlag til utenlandske artister mv. som faller inn under artistskatteloven av 13. desember 1996 nr. 87. Det skal imidlertid svares arbeidsgiveravgift fra og med det tidspunkt artisten har oppholdt seg i Norge i mer enn seks måneder. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 6 «Utenlandske artister og sportsutøvere».

### **8 Søknad om ettergivelse/nedsettelse**

Søknader om lemping av arbeidsgiveravgift av billighet sendes skatteoppkreveren, se Skd. nr. 12/02 punkt 3.3.

### **9 Fradrag ved ligningen for avgifter**

#### **9.1 Inntekt**

Arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i inntekt i samme utstrekning og på samme måte som lønnen den knytter seg til.

#### **9.2 Formue**

Ubetalt arbeidsgiveravgift som er forfalt til betaling før utgangen av året, og beregnet avgift for siste termin, kan kreves fradratt som gjeld. Det samme gjelder beregnet avgift for påløpt lønn som ikke var forfalt til betaling ved utgangen av året, herunder feriepengene opptjent før denne dato.

## **Arbeidstøy**

*Skil. § 5-15 (2), jf. FSFIN § 5-15-6 (4). Takseringsreglene § 1-2-8 «Smusstillegg - skattefri del», § 1-3-22 «Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører» og § 2-3-7 «Kostnader til sjøhyre for lottfiskere (ikke regnskapspliktige) som ikke har krav på minstefradrag».*

### **1 Kostnadsfradrag for arbeidstøy til eget bruk**

#### **1.1 Generelt**

Når vilkårene nedenfor er oppfylt, kan fradrag for kostnader til arbeidstøy til egen bruk gis til næringsdrivende og til arbeidstakere som ikke får særskilt godtgjørelse til dekning av kostnadene.

### **1.2 Anskaffelse**

Fradrag for kostnader til anskaffelse av arbeidstøy til egen bruk gis bare for:

- spesiell bekledning (f.eks. verneutstyr) som er dyrere enn vanlige klær,
- bekledning som ikke er egnet til privat bruk (f.eks. for musikere) eller
- ekstra stor slitasje av tøy (f.eks. tunnelarbeidere mv).

Frادrag gis etter dette for sjøhyre til fiskere, se stikkord «Fiske».

Det gis vanligvis ikke fradrag for spesielt arbeidstøy for leger, tannleger, frisører, gårdbrukere, mv. Om overtrekkstøy for gårdbrukere som driver med husdyr, se likevel stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 10.2 «Arbeidstøy».

### **1.3 Vask mv**

I særlig renslighetskrevene yrker, gis fradrag for kostnader til vask av arbeidstøy.

### **1.4 Uniform til ansatte drosjesjåfører**

Dersom ansatte drosjesjåfører bekoster uniform, gis det fradrag for kostnadene med kr 2000 per år.

### **1.5 Minstefradrag**

For lønnstakere går kostnader til anskaffelse og vask mv. av arbeidstøy inn i minstefradraget.

## **2 Fritt arbeidstøy**

### **2.1 Generelt**

Verdien av fritt arbeidstøy er som hovedregel skattepliktig inntekt.

### **2.2 Uniform/verne- og vareklær**

Fri uniform eller annet spesielt arbeidstøy (verne- og vareklær) som arbeidsgiver holder, regnes ikke som skattepliktig inntekt.

Spørsmålet om klesdrakten skal anses som uniform må vurderes konkret hvor det bl.a. legges vekt på utforming, farge, hvor mange som bruker klesdrakten mv. Postverket har pålagt skrankepersonellet å bruke et spesielt arbeidstøy i arbeidstiden. Det arbeidstøyet som er pålagt brukt fra og med 1997, er godtatt som uniform.

Verne- og vareklær vil omfatte klær som bedriftene gir arbeidstakere pga. stor slitasje, smuss, eller av hygieniske årsaker, f.eks. innen helsestellet.

### **2.3 Annet tøy**

#### **2.3.1 Generelt**

Yter arbeidsgiver annet fritt tøy enn uniform, verne- og vareklær, er fordelene skattepliktig for den ansatte som naturalytelse.

Tøy som ytes fra arbeidsgiver til arbeidstaker kan likevel være en skattefri fordel etter reglene for gave, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### *2.3.2 Verdsettelse, arbeidstøy*

Fordel ved fritt arbeidstøy til bruk i bank, kontor, butikk eller lignende forretningsvirksomhet verdsettes til 60 pst. av arbeidsgivers kostpris inkludert merverdiavgift.

Arbeidstøy omfatter også dresser (herunder jakke og bukse), drakter (herunder jakke og skjørt), bluser, skjorter, sko, o.l. som brukes i arbeidstiden. Det stilles ikke krav om at arbeidstøyet må gi en uniformering av de ansatte, eller en profilerings effekt for bedriften utad. Om eventuelt tilbehør til arbeidstøy omfattes, vil bero på en helhetsvurdering hvor bl.a. følgende momenter kan legges til grunn:

- om tilbehøret er en vanlig og naturlig del av klesdrakten (helhetsinntrykket)
- hvorvidt tilbehøret er en synlig del av arbeidsantrekket
- om tilbehøret/klærne faktisk anvendes i arbeidstiden.

Det antas at yttertøy som bare benyttes i forbindelse med reise til og fra arbeidet, ikke vil kunne anses som en del av arbeidstøyet. Beskatning foretas med full verdi.

Det er uten betydning for vurderingen om tøyet er egnet til privat bruk.

### *2.3.3 Verdsettelse, annet tøy*

Fordel ved fritt tøy verdsettes til omsetningsverdien inkludert merverdiavgift.

## **2.4 Lønnsinnberetning**

Når skattyteren skal fordelsbeskattes for fritt arbeidstøy, plikter arbeidsgiver å lønnsinnberette den skattepliktige fordel under kode 112-A.

## **3 Godtgjørelse**

### **3.1 Anskaffelse av arbeidstøy**

Godtgjørelse til dekning av kostnader til anskaffelse av arbeidstøy behandles etter «nettometoden» i den utstrekning kostnadene til å anskaffe tøyet er fradragsberettiget, se for øvrig stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

### **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 1 350. Overskuddet går inn i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Hele smusstillegget skal i slike tilfeller innberettes som trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse under kode 151-A.

### **3.3 Uniformsgodtgjørelse**

Godtgjørelse til dekning av uniformskostnader, f.eks. til ansatte drosjesjåfører, regnes ikke som skattepliktig inntekt dersom den ikke overstiger fradragsberettigede kostnader.

Dokumenteres ikke kostnadene, avregnes godtgjørelsen mot takseringsreglens satser for fradrag, se ovenfor. Forutsetningen er at sjåføren faktisk bruker uniform.

Om uniformsgodtgjørelse i forsvaret, se stikkord «Militære».

## **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.

# Arvelater/etterlatte/dødsbo

*Sktl. § 2-15, § 5-40 (1) og (3), § 5-50 (3), § 6-16, § 9-2 (3) bokstav b og c, § 9-7, § 14-48 (1), § 15-4 (5) og § 19-2 (1) bokstav b. FSFIN § 9-8.*

## 1 Generelt

I dette stikkordet behandles ligning i dødsåret av avdøde, etterlatte og dødsbo og den skattemessige behandling ved overgang av eiendomsrett i forbindelse med dødsfall. Om ligning av personlig drevet næringsvirksomhet i dødsåret, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret». Om skatteplikt ved gave, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og stikkord «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet».

Når det i dette stikkord brukes ordet ektefeller, gjelder reglene fullt ut for registrerte partnere. Derimot vil reglene bare delvis gjelde for meldepliktige samboere. Hvis ikke annet er angitt, gjelder reglene tilsvarende for meldepliktige samboere.

Visse gjenlevende samboere er fritatt for arveavgift, for arv hvor rådigheten til formuesobjektet er ervervet 1. januar 2002 eller senere, se nedenfor under pkt. 5.3 «Gjenlevende samboere ». Dette kan få betydning for gjenlevende samboers inngangsverdi.

## 2 Skattesubjekt og ligningsmåte ved dødsfall

### 2.1 Avdøde

Avdøde er skattesubjekt bare fram til dødsfallet. Eventuell skattlegging av formue og inntekter tidfestet etter dødsfallet skjer hos dødsbo, arvinger og/eller gjenlevende ektefelle. Om sambeskatning for dødsåret, se pkt. 7.1 «Generelt».

### 2.2 Ikke gjenlevende ektefelle

#### 2.2.1 Enearving

Når det bare er én arving etter avdøde (og ikke gjenlevende ektefelle) og arvingen overtar fullt ansvar for avdødes gjeld, oppstår det ikke et dødsbo. I utgangspunktet skal enearving som har overtatt boet udelt, lignedes for sin og avdødes inntekt sammenlagt i dødsåret. Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat på henholdsvis avdøde og arving, se nedenfor under pkt. 3 «Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen». Arvingen kan kreve å få inntektene lignet hver for seg, men må formuesbeskattes for den samlede formue.

Overtar enearvingen ikke ansvaret for avdødes gjeld, oppstår et dødsbo. Dette gjelder selv om det ikke foretas offentlig skifte i medhold av Lov om skifte av 21. februar 1930 (skifteloven) § 88. Boet skal ikke lignedes sammen med enearvingen. Om ligningen av boet, se nedenfor.

#### 2.2.2 Flere arvinger

Når det er mer enn én arving og ikke gjenlevende ektefelle, er dødsboet eget skattesubjekt fra dødsfallet og inntil boet sluttet. Dette gjelder uavhengig av om det er privat eller offentlig skifte. Om ligningen av boet, se nedenfor.

### 2.3 Gjenlevende ektefelle

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere)

#### 2.3.1 Generelt om privatrettslige regler i forbindelse med dødsfallet

Hadde ektefellene felleseie, vil gjenlevende ektefelle ved eventuelt skifte i utgangspunktet ha krav på verdier tilsvarende halvparten av det samlede felleseiet som boslodd i tillegg til eventuell arv. Om eventuell skjevdeling ved (sammensatt) skifte etter den ene ektefellens død, se lov av 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap § 77 jf. kap. 12. Gjenlevende ektefelle anses å ha eiet bosloddet før dødsfallet og har således ikke ervervet denne delen ved dødsfallet. Det legges ikke vekt på hvem som hadde rådigheten over eiendeler som inngikk i felleseiet, mens begge levde.

Hadde ektefellene særeie, enten fullstendig eller delvis, holdes alt særeie 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.

Hadde avdøde ektefelle særeie som skal behandles som felleseie ved dødsfall, skal gjenlevende ektefelle ved eventuelt skifte ha halve verdien av det samlede felleseie inkludert avdødes særeie, som boslodd pluss eventuell arv. I dette tilfellet anses også den del av bosloddet som kommer fra avdødes særeie å være ervervet ved dødsfallet.

### *2.3.2 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. Betingelsene for skatteplikt må vurderes separat for avdøde og gjenlevende. Særskilt ligning etter sktl. § 2-11 (1) kan kreves. 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.

### *2.3.3 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, men ikke gjenlevende ektefelles særeie. Avdødes andel av felleseie (boslodd) vil i utgangspunktet utgjøre halvparten av ektefellenes samlede felleseie. Arvingene etter førstavdøde kan likevel kreve at verdier som klart kan føres tilbake til midler som avdøde hadde da ekteskapet ble inngått, eller avdøde senere ervervet ved arv eller gave skjevdeles, slik at gjenlevende ektefelles boslodd blir mindre enn halvparten. Se lov om ekteskap av 4. juli av 1991 nr. 47 § 59, jf. § 77.

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. Slik godtgjørelse anses som lønn selv om den skriver seg fra næringsvirksomhet som var ektefellenes felleseie. 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 stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

### *2.3.4 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. lov om arv av 3. mars 1972 nr. 5 § 8.

Ektefeller som er skilt anses ikke som ektefeller, men de kan være meldepliktige samboere.

#### **2.4 Samboende**

Når en av samboerne dør, må det klargjøres hva avdøde eide og hva gjenlevende samboer eide. Det kan også forekomme at formuesgjenstander var i sameie. Bare det som tilhørte avdøde, herunder sameieandel, inngår i dødsboet og arves. Den andre samboeren er ikke arving etter loven. Dette gjelder også for meldepliktige samboere. Derimot vil den gjenlevende samboer kunne være testamentsarving. Bare i disse tilfeller vil gjenlevende samboer være deltager i dødsboet og må i så tilfelle fullt ut behandles som arving og ikke som gjenlevende ektefelle.

#### **2.5 Dødsbo**

Dødsbo er eget skattesubjekt fra dødsfallet til det sluttet. Om ligningen av boet, se nedenfor.

### **3 Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen**

#### **3.1 Arvelater, generelt**

##### **3.1.1 Inntekt/kostnad**

Skattyter som er avgått ved døden er skattepliktig for egne inntekter som skattlegges etter:

- realisasjonsprinsippet, når skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget før dødsfallet selv om det ikke er mottatt
- kontantprinsippet, når skattyteren har fått eller hadde adgang til å få utbetalingen før dødsfallet
- regnskapsprinsippet, når de er opptjent og skal inntektsføres før dødsfallet selv om de ikke er mottatt.

Avdøde kan ikke skattlegges for formue og inntekter hvor tidspunktet for skattlegging (tidfestingen) inntreffer etter dødsdagen. De samme prinsipper gjelder for fradragrett for kostnader. Om realisasjonsprinsippet, regnskapsprinsippet og kontantprinsippet, se stikkordene om tidspunktet for inntekts- og kostnadsføring. Om ligning i dødsåret når avdøde drev næringsvirksomhet, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

##### **3.1.2 Formue**

Skattyter kan ikke formuesbeskattes for det inntektsåret han døde. (Skattlegging av formuen foretas hos de etterlatte, herunder dødsboet).

#### **3.2 Arvelater, særlige bestemmelser om inntektsføringen**

(Her er meldepliktig samboer ikke likestilt med ektefeller)

##### **3.2.1 Skatteposisjoner**

Når eier av enmannsforetak dør, må negativ saldo i saldogruppe a, c og d, samt positiv gevinst- og tapskonto, føres til inntekt hos avdøde i dødsåret. Tilsvarende må negativ gevinst- og tapskonto, og positiv saldo i saldogruppe a-d hvor tilhørende driftsmidler er realisert (tom positiv saldo), føres til fradrag.

Overtar gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving boet udelt, og trer inn i avdødes rettigheter og plikter, skal det ikke foretas inntekts-/kostnadsføring hos avdøde. I disse tilfelle trer overtakeren inn i avdødes skattemessige posisjoner. Se nærmere om disse under stikkord «Gevinst- og tapskonto».



### *3.2.2 Betinget avsatt gevinst*

Hadde avdøde ved utgangen av inntektsåret betinget avsatte gevinster, og reinvestering ikke var foretatt før dødsfallet, skal gevinsten i utgangspunktet inntektsføres i dødsåret.

Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo kan imidlertid tre inn i avdødes rett til reinvestering under forutsetning av at reinvesteringsadgangen fortsatt består. Om øvrige vilkår for betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### *3.2.3 Overgangsregel, differansesaldoer hvor deltaker i deltakerlignet selskap dør*

Deltaker som fikk en høyere (eventuelt lavere) skattemessig verdi på sin andel i et deltakerlignet selskap som følge av overgangen 1.1.1992 fra bruttoligning til nettoligning, kunne opprette differansesaldoer. Restsaldoene skal inntektsføres (evt fradragsføres) hos avdøde etter overgangsreglene. Det kan ikke opprettes gevinst- og tapskonto hos avdøde. Var andelen felleseie, kan gjenlevende ektefelle overføre halvparten av restsaldo til egen gevinst- og tapskonto.

## **3.3 Arvinger**

Formuesøkning ved arv er skattefri for arvinger. Dette gjelder også inntekt som er opptjent av, men ikke skattlagt hos avdøde, fordi tidspunktet for skattlegging (tidfesting) inntrer etter dødsfallet.

Skattefritaket omfatter ikke avkastning av arvede midler når avkastningen er opptjent av arvingene. Fritaket omfatter heller ikke formuesskatt på arvede midler.

Kostnader pådratt av avdøde før dødsfallet, er ikke fradragsberettiget hos arvingene, selv om kostnadene blir betalt av dem. (Slike kostnader vil i utgangspunktet være gjeld for de etterlatte og kan trekkes fra i arveavgiftsgrunnlaget.) Kostnader pådratt etter dødsfallet vedrørende inntekter som ikke er skattepliktige, er ikke fradragsberettiget hos arvingene.

## **3.4 Gjenlevende ektefelle (uskiftebo, sammensatt skifte)**

### *3.4.1 Gjenlevendes inntekt opptjent og tidfestet før dødsfallet*

Gjenlevende ektefelle er fullt ut skattepliktig for egne inntekter som er opptjent og tidfestet før dødsfallet dersom inntektene er skattepliktig etter:

- realisasjonsprinsippet, når gjenlevende har fått et ubetinget krav på vederlaget før dødsfallet, selv om det ikke er mottatt
- kontantprinsippet, uansett om gjenlevende har fått eller hadde adgang til å få utbetalingen før eller etter dødsfallstidspunktet
- regnskapsprinsippet, når de er opptjent og skal inntektsføres før dødsfallstidspunktet, selv om de ikke er mottatt.

### *3.4.2 Spesielt om lønn, honorar, pensjon mv. opptjent før, men tidfestet etter dødsfallet*

Lønn, feriepenger, styrehonorar, pensjon o.l. (som tidfestes etter kontantprinsippet) behandles slik:

- opptjent av avdøde før dødsfallet, men først tidfestet etter dødsfallet, er helt skattefri (om slike inntekter når de er tidfestet før dødsfallet, se ovenfor under pkt. 3.1 «Arvelater, generelt»)

- opptjent av gjenlevende ektefelle er fullt ut skattepliktig. Dette gjelder selv om slike inntekter er opptjent før, men blir tidfestet etter dødsfallet.

Har avdøde krav på lønn for hele lønnsperioden anses lønnen i denne perioden for opptjent av avdøde, selv om dødsfallet finner sted før utløpet av perioden. Er lønnen utbetalt før dødsfallet er denne skattepliktig hos avdøde. Se også nedenfor under pkt. 10.12 «Lønn, feriepenger mv.» og pkt. 10.14 «Pensjon».

For denne type inntekter gjelder disse regler uansett om ektefellene hadde felleseie eller særeie.

### *3.4.3 Annen inntekt opptjent før, som skal tidfestes etter dødsfallet* (Her er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller)

Annen inntekt enn lønn, pensjon mv. (se ovenfor) opptjent av avdøde/gjenlevende ektefelle før, men som først blir tidfestet etter dødsfallet f.eks. realisasjon av tomt hvor det er inngått avtale om salg før dødsfallet, men hvor eiendomsretten til tomten først går over etter dødsfallet, behandles avhengig av formuesordningen som gjaldt for denne inntekten under ekteskapet, slik:

- dersom inntekten tilhørte avdødes særeie, er den helt skattefri
- dersom inntekten tilhørte felleseiet, er den halvt skattefri og halvt skattepliktig, uavhengig av hvem av ektefellene som har opptjent inntekten
- dersom inntekten tilhørte gjenlevendes særeie, er den fullt ut skattepliktig.

Særeie som skal behandles som felleseie ved død, følger likevel reglene for særeie fullt ut, se HRD i Utv. 1962/487.

### *3.4.4 Inntekt opptjent og tidfestet etter dødsfallet*

Inntekt opptjent og tidfestet etter dødsfallet er fullt ut skattepliktig. Dette gjelder også avkastning av arvede midler.

### *3.4.5 Kostnader*

For kostnader pådratt av en av ektefellene før dødsfallet, gjelder samme prinsipper som for skatteplikten av inntekter opptjent før dødsfallet. Kostnader pådratt etter dødsfallet vedrørende inntekter som ikke er skattepliktig, er ikke fradragsberettiget, og hvor inntekten er halvt skattepliktig, er bare halve kostnaden fradragsberettiget.

### *3.4.6 Formue*

Gjenlevende ektefelle, eventuelt dødsbo, skattlegges for avdødes formue, første gang ved utgangen av dødsåret.

## **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 som er skattepliktig for mottakeren, jf. sktl. § 6-16.

Frdrag skal i tilfelle gis for det beløp som faktisk er betalt i arveavgift for den beregnede verdi av inntektsnyttelsen. 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 ev. ikke er skattepliktig eller av andre formuesgjenstander som inngår i arveavgiftsgrunnlaget. Ved beregning av arveavgiften det kan gis fradrag for, skal den skattepliktige del av inntektsnyttelsen anses å utgjøre den øverste del av arveavgiftsgrunnlaget (avgiften er progressiv). Imidlertid skal ikke fradraget omberegnes, om det på et senere tidspunkt erverves andre midler som arveavgiftsberegnes på toppen av inntektsnyttelsen, se Ot.prp. 48 (1962-63) side 25.

#### Eksempel:

*En datter har etter sin far (særeie) arvet kr 225 000 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 40 000.*

<i>Samlet arveavgift av kr 265 000 (minus fribeløpet 200 000)</i>	<i>= kr 5 200</i>
<i>- arveavgift av kr 225 000 (minus fribeløpet 200 000)</i>	<i>= kr 2 000</i>
<i>Fradragsberettiget andel av avgiften</i>	<i>= kr 3 200</i>

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 der er et dødsbo som er eget skattesubjekt og derfor skattlegges for den arvede formue frem til utlødningstidspunktet. Avgiften må settes skjønnsmessig inntil booppgjøret har funnet sted. Det er arvingene som skal svare avgiften, dødsboet har derfor ikke rett til å fratrekke denne.

#### **5 Inngangsverdi for arvet formuesgjenstand/-rettighet**

Inngangsverdien for en arvet formuesgjenstand kan ha betydning for ligningen av arvinger, gjenlevende ektefelle og dødsbo, f.eks. inngangsverdi for arvet varelager, saldooverdi for arvede driftsmidler eller ved gevinstberegning der salg av formuesgjenstanden medfører skatteplikt.

#### **5.1 Arvinger**

Arvingens inngangsverdi for en arvet formuesgjenstand settes i utgangspunktet til omsetningsverdien ved dødsfallet, se HRD i Utv. 1960/366. Dette gjelder både ved offentlig og privat skifte. Når gjenlevende sitter i uskiftebo og førstavedes midler skiftes på et senere tidspunkt, er det omsetningsverdien på skiftetidspunktet som legges til grunn som inngangsverdi for arvingene. I tillegg til omsetningsverdien kommer omkostninger ved ervervet som f.eks. tinglysingsgebyr og dokumentavgift.

Inngangsverdien for det enkelte formuesobjekt kan likevel ikke settes høyere enn den bruttoverdi som ble lagt til grunn ved arveavgiftsberegningen. Dette gjelder også de objekter som helt eller delvis måtte være "kjøpt" fra medarvinger på skifte, jf. sktl. § 5-50 (3). Ved

kjøp fra medarvinger etter utlodningen legges den virkelige kjøpesum til grunn som inngangsverdi f.eks. ved et eventuelt senere salg. Om at gjenlevende ektefeller og visse gjenlevende samboere ikke skal svare arveavgift, se nedenfor under pkt. 5.2 «Gjenlevende ektefelle» og pkt. 5.3 «Gjenlevende samboere».

Arveavgiftsgrunnlaget skal benyttes som maksimumsbeløp for inngangsverdi selv om det på grunn av bestemmelsene om arveavgiftsfrihet opp til visse beløp ikke er fastsatt arveavgift.

Overtar skattyter eiendom ved åsetesavslag, settes inngangsverdien til det fulle arveavgiftsgrunnlag før åsetesavslaget, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 433 Avd I (Utv. 1968/293).

Om inngangsverdien for aksjer, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

Om over-/ og underpris for andel i deltakerlignet selskap, se «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel».

Ligningsmyndighetene kan sette inngangsverdien lavere enn arveavgiftsgrunnlaget dersom omsetningsverdien er mindre.

#### *5.1.1 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. Inneholder boet ikke-børsnoterte aksjer eller andeler i deltakerlignede selskaper, dvs. objekter hvor verdsettelsen avviker fra markedsverdi, skal denne lavere verdi tilordnes den/de som overtar disse objektene. Dette gjelder uavhengig av om fordelingen på skiftet følger lov eller testament. Det kan således ikke på noen av objektene fastsettes en høyere eller lavere inngangsverdi, selv om en holder seg innenfor rammen av samlet arveavgiftsgrunnlag.

#### 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. 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:*

*a) eiendommen - full omsetningsverdi - kr 1 200 000 og*

*b) aksjeporteføljen - 30 % av andel av selskapets skattemessige formuesverdi - f.eks. kr 300 000.*

*Hadde B benyttet sin rett til å sette arveavgiftsgrunnlaget for aksjene til 100 % av skattemessig formuesverdi, ville dette medført en økning i arveavgiftsgrunnlaget og inngangsverdien hos B. Arveavgiftsgrunnlag og inngangsverdi hos A ville ha vært uforandret.*

#### **5.2 Gjenlevende ektefelle**

(Her er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller, se likevel nedenfor om visse samboere)

### *5.2.1 Uskiftebo*

Når gjenlevende ektefelle overtar hele boet eller deler av det som arving eller i uskifte, svares ikke arveavgift.

Inngangsverdien for det som gjenlevende ektefelle anses å erverve ved dødsfallet må i disse tilfellene fastsettes skjønnsmessig med utgangspunkt i omsetningsverdien for gjenstanden eller rettigheten ved dødsfallet.

Inngangsverdien vil avhenge av hva slags formuesordning som gjaldt for vedkommende formuesgjenstand eller rettighet under ekteskapet. Når gjenstanden eller rettigheten

- tilhørte avdødes særøie, regnes hele gjenstanden som ervervet ved dødsfallet. Inngangsverdien settes lik omsetningsverdien.
- tilhørte felleøiet, regnes halvparten som ervervet ved dødsfallet (Dette gjelder uansett hvem av ektefellene som ble skattlagt for midlene eller virksomheten før dødsfallet.). Inngangsverdi for den halvdel av gjenstanden som er ervervet ved dødsfallet, settes til omsetningsverdien. Inngangsverdien for den andre halvdel settes til halvparten av ektefellenes skattemessige inngangsverdi ved dødsfallet også om inngangsverdien er en kostpris hvor tidspunktet for ervervet ligger forut for ekteskapsinngåelsen. Dette vil si at for denne halvdel beholdes ektefellenes halvdel av hele den opprinnelige inngangsverdien, uavhengig av dødsfallet.
- tilhørte gjenlevendes særøie, regnes intet som ervervet ved dødsfallet. Gjenlevende ektefelles inngangsverdi beholdes upåvirket av dødsfallet.

Disse reglene gjelder også for aktiva i ektefellenes felles bedrift uavhengig av hvem som anses som hovedutøver av næringsvirksomheten.

### *5.2.2 Overtar ikke i uskifte*

Skiftes boet mellom gjenlevende ektefelle og avdødes arvinger fastsettes et arveavgiftsgrunnlag for boet av hensyn til arvingene. Gjenlevende ektefelle skal ikke svare arveavgift av det vedkommende erverver som arv. Arveavgiftsgrunnlaget vil derfor ikke være noen maksimalgrense ved fastsettelsen av inngangsverdi for gjenlevende ektefelle for det vedkommende ervervet ved dødsfallet, se ovenfor.

### *5.2.3 Forretningsbygg ervervet før 1.1.1984*

Når gjenlevende ektefelle i felleøie skal oppskrive halvparten av alminnelige forretningsbygg ervervet før 1.1.84, skal saldoen 1.1. i dødsåret reduseres til det halve og tillegges halv omsetningsverdi av den del av bygget som skal inn på saldo. I tillegg må også nedre grense for avskrivning (null-punktet) reduseres til det halve.

### *5.2.4 Andel i deltakerlignet selskap/sameie*

Om fastsetting av gjenlevende ektefelles over-/ eller underpris til bruk ved senere realisasjon ved erverv av andel i selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **5.3 Gjenlevende samboere**

Når samboere på tidspunktet den ene dør omfattes av ftrl. § 1-5 (3) og (4), skal gjenlevende samboer ikke svare arveavgift av arv der råderetten til vedkommende formuesobjekt er 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 omfatter flere enn de meldepliktige samboerne, fordi det ikke er noe krav om at minst en av samboerne har pensjon.

Regelendringen i arveavgiftsloven fører til at avgiftsgrunnlag ikke lenger setter en maksimalgrense for inngangsverdien for slike gjenlevende samboere for formuesobjekter hvor råderetten etter lov om avgift på arv og visse gaver §§ 9 og 10 til objektet er ervervet 1. januar 2002 eller senere. Inngangsverdien hos den gjenlevende meldepliktige samboeren for formuesobjekter som tilhørte den avdøde samboer og som gjenlevende 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 samboeren eier fra før; enten alene eller i sameie med den andre, beholde sin tidligere inngangsverdi.

For samboere som skal svare arveavgift, vil arveavgiftsgrunnlaget fortsatt være en maksimalgrense for inngangsverdien.

Samboere har ikke boslodd slik som ektefeller. En må derfor legge til grunn regler som gjelder for personer som ikke er gift, for hvem av samboerne som var eier før dødsfallet eller om de var sameiere og i tilfelle i hvilket forhold de eiet.

#### **5.4 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 i Utv. 1995/690.

#### **5.5 Overgangsregel, formuesobjekt arvet før 1992**

Om oppregulering av inngangsverdi for formuesobjekter som er ervervet ved arv før 1992, se stikkord «Inngangsverdi».

### **6 Skatteplikt ved realisasjon av arvet formuesgjenstand/-rettighet**

#### **6.1 Fordeling på skifte**

Utløsning av medarvinger og/eller gjenlevende ektefelle under skiftebehandlingen regnes ikke som realisasjon. Slike utløsninger medfører ikke gevinstbeskatning eller rett til tapsfradrag.

#### **6.2 Realisasjon fra dødsboet eller etter skifte**

##### **6.2.1 Skatteplikt for gevinst**

Dersom dødsboet selger mv. til andre enn arvinger og/eller gjenlevende ektefelle, regnes dette som realisasjon. Videre regnes det som realisasjon dersom arvingene/gjenlevende ektefelle selger mv. til hverandre etter at formuesgjenstanden er utlagt på skiftet.

Skattefritaket etter sktl. § 5-50 (3) omfatter bare verdien ved dødsfallet. Dette fritaket gjennomføres ved at inngangsverdien settes til omsetningsverdien ved dødsfallstidspunktet. Inngangsverdien kan likevel ikke settes høyere enn grunnlaget for beregning av arveavgift.

Dette gjelder selv om arveavgiften beregnes av verdien på et senere tidspunkt enn dødsfallet, og verdien da er lavere enn verdien på dødsfallstidspunktet. Om oppregulering av inngangsverdi på formuesobjekter arvet før 1.1.1992 og hva som anses arvet, se stikkord «Inngangsverdi».

Realiseres formuesgjenstanden til høyere pris enn inngangsverdien, oppstår en gevinst. Denne gevinst er ikke fritatt for beskatning etter sktl. § 5-50 (3). Spørsmål om skatteplikt for gevinsten må avgjøres etter reglene for slik realisasjon. Overdragelsesprisen vil i slike tilfeller være inngangsverdien for kjøper.

### *6.2.2 Eiertid*

For gjenlevende ektefelle vil ektefellenes opprinnelige ervervstidspunkt forrykkes for den del av gjenstanden som anses ervervet ved dødsfallet. Det får f.eks. betydning ved spørsmål om:

- for aksjer:
  - i hvilken eierperiode man skal regulere aksjenes inngangsverdi med RISK-beløp, se FIN i Utv. 2001/1646, og
  - eiertid før 1.1.1992 for aksjer i forhold til oppregulering av inngangsverdi, jf. FSFIN § 10-32
- forretningsbygg er ervervet før 1. 1. 1984
- ervervstidspunkt for jordbrukseiendom, og
- adgang til oppregulering av inngangsverdien på visse objekter arvet før 1.1.1992 i henhold til sktl. § 9-8 jf. FSFIN § 9-8.

### **6.3 Realisasjon fra uskiftebo**

Gjenlevende ektefelles overdragelse av formuesobjekter overtatt i uskifte, vil normalt behandles som en vanlig realisasjon, selv om kjøper var arving etter avdøde. Unntaksvis kan det ligge slik an at en slik overdragelse må anses som hel eller delvis skifte etter avdøde. Det vil da ikke foreligge en realisasjon.

### **6.4 Medarvinger har rett til andel av salgsvederlag**

Når arvinger 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. 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. Se stikkord «Utgangsverdi» under pkt. 3.11 «Medarvingers rett til del av salgssum». Det vil ikke oppstå noen skatteplikt for medarvingene for deres andel av salgsvederlaget. Vederlaget anses innvunnet ved realisasjon av en muntlig fordring og er unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 (1) bokstav c.

## **7 Ligning av dødsboet**

### **7.1 Generelt**

Dødsbo skal svare både formues- og inntektsskatt.

Dødsbo som ikke er overtatt av gjenlevende ektefelle til uskifte eller av enearving, er eget skattesubjekt, jf. sktl. § 2-2 (1), fra dødsfallstidspunktet og frem til opphørstidspunktet. Boet er å anse som en sammenslutning av arvinger og eventuell gjenlevende ektefelle, f.eks. ved

fastsettelse av inngangsverdi og i spørsmål om skatteplikt for inntekter, salgsgevinst og fradrag for kostnader, se ovenfor.

Ved et offentlig skifte anses boet opphørt når det er sluttet og utloddet, jf. lov om skifte av 21. februar 1930 § 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 oppgjør dato. 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 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 sameier, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

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. Videre skattlegges boet - for dødsåret og eventuelt for senere år - for formue som inngår i boet, hvis det ikke er sluttet før utgangen av vedkommende år. Det må foretas særskilt fastsettelse av avdødes inntekt frem til dødsfallet. Den inntekt som skal lignes hos avdøde, lignes sammen med boets inntekt i dødsåret. Om ligning av næringsvirksomhet som tilhørte en eller begge ektefeller, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra individuelle pensjonsavtaler, se stikkord «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».

Om skattlegging hos boet av engangsutbetaling fra innskuddspensjon i arbeidsforhold, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

Insolvent dødsbo er bare skattepliktig for inntekt av virksomhet som drives for boets regning. Om ligningen av insolvent dødsbo for øvrig, se stikkord «Konkurs».

### **7.2 Dødsboet realiserer aktiva**

Om realisasjon av dødsboets aktiva, se foran pkt. 6.2 «Realisasjon fra dødsboet eller etter skifte».

Om hva som er inngangsverdi i bo, se foran pkt. 5.4 «Dødsbo». Om inngangsverdi for øvrig, se stikkord «Inngangsverdi».

### **7.3 Særfradrag**

Når et dødsbo lignes som selvstendig skattyter, skal det ha avdødes særfradrag for dødsåret, men ikke for senere år. Ved sammensatt skifte må særfradraget eventuelt fordeles mellom ektefellene, se stikkordene «Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne» og «Særfradrag – forsørgelse». Dødsboet får avdødes del av fradraget.

### **7.4 Personfradrag**

Om personfradrag, se stikkord «Klassefastsettelse».



### **7.5 Skattested**

Dødsboet er skattepliktig for inntekt og formue i den kommune der avdøde ville ha vært skattepliktig etter bosted. Avgjørende er således i alminnelighet avdødes bopel per 1. november året forut for dødsåret. Unntak gjelder for formue og inntekter som er undergitt stedbunden skattlegging.

### **7.6 Utland**

Var avdøde ikke skattepliktig til Norge, vil heller ikke boet bli det. Dette gjelder selv om booppjøret skjer her i landet.

### **7.7 Forhåndsligning**

Om forhåndsligning av dødsbo, se stikkord «Forhåndsligning».

## **8 Selvangivelse**

Når gjenlevende overtar boet i uskifte, har ektefellen plikt til å levere selvangivelse for avdødes inntekt. I andre tilfeller er det skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger (herunder enarving) som er ansvarlig for å levere selvangivelsen.

## **9 Skattestedet**

Overtar enarvingen boet og vedkommende bor i annen kommune, skal avdødes inntekt lignedes i enarvingens bostedskommune. Dette gjelder bare for så vidt inntekten ikke er stedbundet. Ligningen foretas på samme måte når gjenlevende ektefelle overtar boet uskiftet.

Om skattested for dødsbo, se foran under pkt. 7.5 «Skattested».

## **10 Forskjellige spørsmål (sortert alfabetisk etter stikkord)**

### **10.1 Aksjegevinst, inngangsverdi**

Om inngangsverdi på aksjer, herunder RISK verdier, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **10.2 Aksjeutbytte**

Aksjeutbytte er fullt ut skattepliktig hos avdøde, hvis aksjeutbytte er besluttet utdelt før dødsfallet, og hos arving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo, dersom utbytte er besluttet utdelt etter dødsfallet. Eventuell godtgjørelse vedrørende aksjeutbytte tilordnes den som tilordnes aksjeutbyttet.

Ved fremføring av godtgjørelse etter dødsfall er reglene om fremføring av underskudd gitt tilsvarende anvendelse så langt de passer. Se nedenfor under pkt. 10.24.2 «Avdødes fremførbare underskudd fra tidligere inntektsår».

### **10.3 Begravelse**

Gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2 er skattefri, jf. sktl. § 5-43.

Kostnader til begravelse mv. er ikke fradragsberettiget. (Slike kostnader kan trekkes fra i arveavgiftsgrunnlaget.)

### **10.4 Beregnet personinntekt fra aksjeselskap**

Om beregnet personinntekt fra aksjeselskap, se «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

### **10.5 Bolig**

Når boligeiendom, seksjonert bolig eller eventuell boligdel i avskrivbart bygg tilhørende avdøde eller eventuelt ektefelle er realisert før dødsfallet, vil skattepliktig gevinst måtte skattlegges fullt ut hos avdøde eller eventuell ektefelle, selv om salgssummen ikke er betalt.

### **10.6 Foreldrefradrag**

Var avdøde enslig forsørger, gis foreldrefradrag i avdødes alminnelige inntekt.

Gjenlevende ektefelle som blir enslig forsørger ved dødsfallet, har i prinsippet krav på foreldrefradrag når betingelsene er til stede. I dødsåret kan det ikke gis foreldrefradrag både som ektefelle og som enslig forsørger til gjenlevende ektefelle.

### **10.7 Forfatterrettigheter mv.**

Gevinst ved salg av opphavsrett ervervet ved arv, er skattepliktig i den utstrekning salgssummen overstiger inngangsverdien. Det samme gjelder mht. skatteplikt og gevinstberegning, dersom arvingen istedenfor å selge forfatterrettighetene, blir sittende med dem og oppebærer avkastningen. Inntektbeskatningen av avkastningen vil i sistnevnte tilfelle bli påbegynt når den samlede avkastning av vedkommende rettighet overstiger den verdi rettigheten hadde ved dødsfallet (arveavgiftsgrunnlaget). Det er uten betydning om avkastningen har sitt utspring i kontrakter som er inngått av arvelater eller arving, jf. HRD i Utv. 1982/572.

### **10.8 Forretningsverdi (goodwill)**

Om behandling av inngangsverdi for forretningsverdi hos etterlatte, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

### **10.9 Grunnkjøpsobligasjoner**

Dersom innløsning av grunnkjøpsobligasjoner foretas før forfall, men etter eierens død, er gevinsten skattepliktig på dødsboets, arvingens eller gjenlevende ektefelles hånd på samme måte som avdøde ville ha vært skattlagt om obligasjonen var blitt innløst i hans levetid, se stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner». Således vil også skattefri institusjon som arver grunnkjøpsobligasjoner bli skattepliktig ved innløsning før forfall.

### **10.10 Innsynsrett**

Om dødsbos, gjenlevende ektefelles og arvingers innsynsrett, se stikkord «Innsynsrett - egne forhold».

### **10.11 Livsforsikringer**

Om skattereglene ved utbetaling av livsforsikring/kapitalforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

### **10.12 Lønn, feriepenger mv.**

#### **10.12.1 Lønn i døds måneden**

Om skatteplikt for lønn mv. opptjent før dødsfallet, se foran under avsnittet pkt. 3 «Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen». Skattepliktig lønn for døds måneden innberettes i lønnsoppgaven kode 111-A sammen med den øvrige lønn. Lønn i døds måneden som er skattefri som arv, skal innberettes i kode 916.

#### **10.12.2 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 kr 77.040, fra 1. mai kr 81.255). Etterlønn utover dette er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller boet. Skattepliktig etterlønn er ikke personinntekt for ektefelle/arvinger. Skattefri etterlønn innberettes i kode 916. Skattepliktig etterlønn skal innberettes under kode 214 i lønns- og trekkoppgaven. En bør derfor gå ut fra at all etterlønn som er innberettet under denne koden, er skattepliktig.

For statsansatte er det gjennomført en livsforsikringsordning. Ingen del av utbetaling fra denne ordningen er skattepliktig.

For kommuneansatte er det forskjellige systemer:

- Noen kommuner utbetaler lønn til dødsdagen. I tillegg får de etterlatte livsforsikringsbeløp på 1,5 - 3 ganger grunnbeløpet i folketrygden (fra kr 77.040/81.255 til kr154.080/162.510), 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 kr 77.040 fra 1. mai kr 81.255).
- Noen kommuner har andre ordninger.

For ansatte utenom stat og kommune vil forholdene variere.

### ***10.13 Næringsvirksomhet***

Om ligning av næringsvirksomhet i dødsåret, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

### ***10.14 Pensjon***

#### ***10.14.1 Pensjon for døds måneden***

Om skatteplikt for pensjon opptjent før dødsfallet, se foran under avsnittet pkt. 3 «Skatteplikt i forbindelse med arveovergangen». Pensjon for døds måneden er innberettet i lønnsoppgavens kode 215. Av praktiske grunner skal denne pensjonen anses å være skattefri.

#### ***10.14.2 Etterpensjon***

All pensjon utbetalt etter dødsfallsmåneden regnes som etterpensjon. Etterpensjon som utbetales med inntil 1 1/2 ganger grunnbeløpet i folketrygden (frem til 1. mai kr 77.040, fra 1. mai kr 81.255), anses skattefri.

Etterpensjon utover 1 1/2 ganger grunnbeløpet er skattepliktig for gjenlevende ektefelle, arving eller bo. Skattepliktig etterpensjon skal ikke tas med i grunnlaget for trygdeavgift. Skattepliktig etterpensjon skal tas med under kode 214 i lønns- og trekkoppgaven. En bør gå ut fra at all etterpensjon som er innberettet under denne koden er skattepliktig.

- Fra folketrygden utbetales pensjon ut døds måneden.
- For pensjonister i Statens pensjonskasse, utbetales pensjonen ut døds måneden. I tillegg utbetales til arvinger 1 måneds pensjon, men til gjenlevende ektefelle 2 måneders pensjon. Trygdekontorenes innberetninger vil bare omfatte pensjonen til og med døds måneden, mens utbetalingen etter døds måneden ikke innberettes.
- For andre pensjonister vil forholdene variere.

#### *10.14.3 Individuell pensjonsavtale*

Om skatteplikt ved utbetaling etter individuell pensjonsavtale, se stikkord «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».

#### *10.14.4 Innskuddspensjon i arbeidsforhold*

Om skatteplikt ved utbetaling etter innskuddspensjon i arbeidsforhold, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

#### *10.14.5 Avløsning av pensjon over drift i arbeidsforhold*

Se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften».

#### **10.15 Personfradrag**

Om fastsettelse av personfradrag for gjenlevende ektefelle og dødsbo, se stikkord «Klassefastsettelse».

#### **10.16 Pleiegodtgjørelse til etterlatte**

Etter arveloven av 3. mars 1972 nr. 5 § 36 kan hjemmeværende barn som uten rimelig vederlag har gjort særlig mye for arvelater, kreve å få en sum forlods fra boet. Beløpet anses som en del av arven og er ikke skattepliktig for mottakeren. Se FIN i Utv. 1980/629. Dette gjelder ikke vederlag som følger av avtale mellom arvelater og hjemmeværende barn.

#### **10.17 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.

#### **10.18 Skadeserstatning ved tap av forsørger**

Engangsutbetaling av skadeserstatning for tap av forsørger er ikke skattepliktig inntekt, se for øvrig stikkord «Skadeserstatning».

#### **10.19 Skattebegrensning**

Om skattebegrensning for liten skatteevne, se stikkord «Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

#### **10.20 Skiftekostnader**

Kostnader ved skifte av dødsbo er ikke fradragberettiget. Om prosess kostnader, se stikkord «Kostnader - juridisk bistand/prosessomkostninger».

#### **10.21 Særfradrag**

Avdøde skal ha særfradrag for alder og visse utbetalinger som uførepensjon mv. med månedsbeløpet ganger antall måneder til og med døds måneden.

Særfradrag for forsørgelse, for store sykdomskostnader og for lettere nedsatt ervervsevne gis som årsfradrag uten avkorting for antall måneder.

Særfradrag for store sykdomskostnader, 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 stikkord «Særfradrag - sykdom eller svakhet».

Særfradrag for forsørgelse gis bare i avdødes inntekt i den utstrekning avdøde har hatt forsørgelsen i løpet av året. Har avdøde dekket mindre enn halvparten av den forsørgedes leveomkostninger i dødsåret skal særfradraget reduseres til halvparten eller falle helt bort, se stikkord «Særfradrag – forsørgelse». Det må vurderes om særfradrag for forsørgelse som ikke gis til avdøde, kan gis arving, gjenlevende ektefelle eller dødsbo.

### ***10.22 Taushetsplikt***

Om skattemyndighetenes taushetsplikt, se stikkord «Taushetsplikt».

### ***10.23 Tilleggsskatt***

Om tilleggsskatt, se stikkordene «Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.» og «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

### ***10.24 Underskudd***

#### ***10.24.1 Avdødes underskudd i dødsåret***

Gjenlevende ektefelle i felleseie som overtar boet i uskifte, kan kreve fradrag for avdødes underskudd i dødsåret i sin egen inntekt i dødsåret.

Dødsbo og enarving som lignes under ett med avdøde i dødsåret, kan kreve fradrag for avdødes underskudd i sin inntekt i dødsåret, men ikke i inntekt i senere år.

#### ***10.24.2 Avdødes fremførbare underskudd fra tidligere inntektsår***

Avdødes fremførbare underskudd både i og utenfor næringsvirksomhet fra tidligere år kan føres til fradrag i avdødes inntekt i dødsåret.

Gjenlevende ektefelle i uskiftet bo som fortsetter avdødes næringsvirksomhet, kan kreve fradrag for avdødes underskudd fra år forut for dødsåret i sin inntekt i år etter dødsåret. Dersom gjenlevende fortsetter næringsvirksomheten etter at boet er skiftet, vil gjenlevende kunne kreve fradrag for halvparten av tidligere års underskudd, se FIN i Utv. 1960/7.

Når det gjelder avdødes underskudd utenfor næringsvirksomhet, kan gjenlevende ektefelle i uskiftet bo kreve fradrag for halvparten av underskuddet i sin inntekt i år etter dødsåret. Det samme vil gjelde ved et skifte av boet.

Avdødes underskudd fra tidligere år kan ikke fremføres mot dødsbo eller enarvings inntekt i dødsåret eller senere år.

#### ***10.24.3 Gjenlevende ektefelles underskudd***

Gjenlevende ektefelles underskudd i dødsåret kan føres til fradrag i avdødes inntekt samme år.

Dersom ektefellene hadde felleseie kan gjenlevende ektefelle fremføre halvparten av tidligere års underskudd i sin inntekt i senere år.

#### ***10.24.4 Arvings/dødsbos underskudd***

Dødsbo og enarving som lignes under ett med avdøde, kan kreve fradrag for eget underskudd i dødsåret i avdødes inntekt samme år. Videre kan enarving som lignes under ett med avdøde fremføre sine underskudd fra tidligere år mot avdødes inntekt i dødsåret.

#### ***10.24.5 Tilbakeføring av underskudd***

Avdødes næringsvirksomhet anses opphørt selv om dødsbo eller arving fortsetter næringsvirksomheten. Avdødes udekkede næringsunderskudd i dødsåret, kan tilbakeføres til tidligere år. Om tilbakeføring av underskudd, se stikkord «Underskudd».

Avdødes næringsvirksomhet anses ikke opphørt om gjenlevende ektefelle i uskiftet bo fortsetter næringsvirksomheten.

Dødsboets næringsunderskudd i dødsåret, dvs. det år avdødes næringsvirksomhet opphører, eller i det år dødsboets næringsvirksomhet opphører, kan ikke tilbakeføres mot avdødes inntekt i år forut for dødsåret.

## **Avis mv.**

### **1 Fordel ved fri avis**

Fordel ved helt eller delvis fri avis 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 tilfeller 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.

Aksjonærer som ikke arbeider i selskapet skattlegges for fri avis som utbytte.

### **2 Fradrag for aviskostnader**

#### **2.1 Generelt**

Kostnader til aviser er normalt en privat kostnad som ikke er fradragsberettiget, se f.eks. LRD i Utv. 1992/862. Når aviser utelukkende eller hovedsakelig holdes for å tjene yrkesinteresser, foreligger i prinsippet fradragsrett for kostnadene. Fradraget går eventuelt inn i minstefradraget.

#### **2.2 Aviser til ansatte**

Næringsdrivende som holder aviser for de ansatte har krav på fradrag for kostnader til abonnement.

#### **2.3 Illustrerte blader**

Kostnader til illustrerte blader mv. som kjøpes inn for å legges ut på de ansattes spiserom, på venteværelser mv. er fradragsberettiget.

### **3 Særlige yrkesgrupper**

Om fradrag for aviskostnader for:

- kunstnere, se stikkord «Kunstnere»
- journalister, se stikkord «Journalister mv.».

## **Barn og ungdom**

- *Sktl. § 2-13 (3) og (4), § 2-14 og § 6-49.*

- *Forskrift av 23. desember 1983 nr. 1840 om særskilt oppgaveplikt for lønn til barn fra foreldres bedrift mv. (lignl.).*
- *Takseringsreglene § 2-3-3 Lønn til hjemmeverende barn som samtidig går på skole.*

## **1 Barn født 1986 eller senere**

### ***1.1 Hovedregel***

Barn som er 16 år eller yngre ved inntektsårets utgang lignes som hovedregel under ett med foreldrene for all formue og inntekt.

### ***1.2 Unntak, generelt***

Har ikke barnet foreldre i live, lignes barnet som selvstendig skattyter. I praksis kan barnet lignes selvstendig når det ikke bor sammen med foreldrene fordi begge foreldrene er fratatt foreldreansvaret eller fordi begge foreldrene er fratatt den daglige omsorg for barnet.

### ***1.3 Unntak, arbeidsinntekt for barn født 1986-89***

Barn lignes særskilt for all arbeidsinntekt, også fra foreldres bedrift, fra og med det år de fyller 13 år. Om ligning av beregnet personinntekt hos barn, se «Personinntekt - allment».

(Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i underholdsbidrag og barnepensjon o.l., se stikkord «Minstefradrag». Om særskilt inntektsfradrag, se nedenfor).

## ***1.4 Hvem skal ta med barnets formue/inntekt når barnet skal lignes sammen med foreldre***

### ***1.4.1 Generelt***

Bor foreldrene sammen, enten som ektefeller eller samboere, skal barnets formue og inntekt tilordnes dem. Om fordeling mellom foreldrene, se nedenfor.

Når foreldrene ikke bor sammen, skal barnets formue og inntekt i utgangspunktet tilordnes den ene av foreldrene. Har bare den ene av foreldrene omsorgen for barnet, normalt den av foreldrene barnet bor hos, skal barnets formue og inntekt lignes hos vedkommende. Har foreldrene delt omsorg eller er omsorgen endret i løpet av året, skal barnets formue og inntekt lignes hos den av foreldrene som det angjeldende år får enslig forsørgerstatus (klasse 2) for vedkommende barn, se stikkord «Klassefastsettelse» under pkt. 5 «Enslig forsørger». Bor den av foreldrene som blir tilordnet barnets formue og/eller 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. Om anledning til velge en annen løsning ved felles ligning, se nedenfor.

### ***1.4.2 Ektefeller mv.***

For ektefeller mv. som lignes særskilt, skal barnets:

- formue lignes hos den av ektefellene som har høyest alminnelig inntekt likevel slik at særkullsbarns formue lignes hos den av ektefellene som er barnets mor eller far, når den andre ektefelle ikke har adoptert barnet mens
- inntekt lignes hos den av ektefellene som har høyest personinntekt likevel slik at særkullsbarns inntekt lignes hos den av ektefellene som er barnets mor eller far, når den andre ektefelle ikke har adoptert barnet.

Disse reglene ved særskilt ligning gjelder også formue og inntekt som er overført barnet fra bare den ene av ektefellene.

For ektefeller mv. som lignes felles med fordeling, kan ektefellene velge fordeling av barnets formue og inntekt. Har ikke ektefellene krevd en bestemt fordeling, skal barnets formue og inntekt lignes med en halvpart på hver likevel slik at:

- særkullsbarns formue og/eller inntekt lignes hos den av ektefellene som er barnets mor eller far, når den andre ektefelle ikke har adoptert barnet eller
- fellesbarns formue og/eller inntekt som skyldes overføring fra bare en av foreldrene, skal lignes hos denne.

#### *1.4.3 Personer som bor sammen som ikke-meldepliktige samboere*

Bor personer sammen som ikke-meldepliktige samboere, lignes de ikke som ektefeller.

Formue og inntekt tilhørende:

- felles barn fordeles da med en halvpart på hver, med mindre samboerne har krevd en annen fordeling og
- barn hvor bare den ene av samboerne er barnets mor eller far, lignes hos vedkommende.

## **2 Ungdom født 1983-85**

### **2.1 Hovedregel**

Ungdom som er 17 år eller eldre ved inntektsårets utgang skal som hovedregel lignes selvstendig for all formue og inntekt. Dette gjelder også underholdsbidrag og barnepensjon.

(Om minstefradrag, herunder særskilt minstefradrag i underholdsbidrag og barnepensjon o.l., se stikkord «Minstefradrag». Om særskilt inntektsfradrag, se nedenfor).

### **2.2 Unntak, formue/inntekt overført fra foreldre**

Dersom en av foreldrene, eller begge, har overført til ungdommen formue eller rett til å oppebære inntekt (f.eks. gave eller arveforskudd), skal denne formue med avkastning og/eller inntekt, fortsatt lignes hos foreldrene til og med det inntektsåret ungdommen fyller 19 år eller eventuelt frem til det tidligere inntektsåret ungdommen gifter seg. Dette gjelder ikke når overføringen er skjedd ved arv etter dødsfall. Overføring fra andre, f.eks. fra besteforeldre, lignes hos ungdommen, også om dette skyldes at foreldrene har frafalt arv. (Om tilordning av beregnet personinntekt i næring overført fra foreldrene, se stikkordene om personinntekt.)

## **3 Ungdom født i 1982 eller tidligere**

Ungdom som er 20 år eller eldre ved inntektsårets utgang skal alltid lignes selvstendig for all formue og inntekt.

## **4 Adoptiv-/fosterbarn**

Adoptivforeldre anses som barnets/ungdommens foreldre. Det samme gjelder fosterforeldre som ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse, når forholdet har karakter av adopsjon.

Andre fosterforeldre kan ikke lignes for noen del av barnets/ungdommens formue eller inntekt. Om ligning av barn i slike tilfeller, se ovenfor under pkt. 1.2 «Unntak, generelt».

## **5 Særskilt inntektsfradrag i underholdsbidrag, barnepensjon o.l.**

Barn som har arbeidsinntekt og som i tillegg lignes for underholdsbidrag, barnepensjon o.l., skal ha et særskilt inntektsfradrag på maksimalt kr 30 100. Fradraget skal imidlertid ikke



overstige barnets arbeidsinntekt etter minstefradrag. Det skal heller ikke overstige mottatt underholdsbidrag, barnepensjon 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 underholdsbidrag, barnepensjon o.l. lignes hos foreldrene.

## **6 Inntekt i forbindelse med foreldres bedrift**

### **6.1 Lønn**

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 fradragført lønn for mer enn ca 250 timer til det enkelte barn, bør det vurderes i hvilken utstrekning fradrag skal gis.

I normaltillfellene vil en kunne legge til grunn takseringsreglens satser for lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole:

	1/1-31/3 2002	1/4-31/12 2002
Alder	Timesats	Timesats
17 år	75	79
16 år	72	76
15 år	63	66
14 år	55	58
13 år	49	52

Feriepenger er inkludert i satsene. Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført.

#### **6.1.1 Barn under 13 år**

For barn under 13 år kan det bare helt unntaksvis bli tale om å godkjenne kostnadsføring av lønn. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som del av lønnen.

#### **6.2 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 beholder avkastningen av eller oppgjøret for. Typisk eksempel er 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 næringsinntekt. 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. Som eksempler kan nevnes salg av brøytestikker, stakestenger til smelteverk, sanking av frøkongler mv. Det må være forutsetningen at inntekten er oppebåret uavhengig av foreldrene.

### **6.3 Særskilt oppgaveplikt for lønn fra foreldrenes bedrift**

Det er gitt forskrifter om særskilt oppgaveplikt for lønn til barn/ungdom fra bedrift som en av, eller begge foreldrene helt eller delvis eier direkte eller gjennom selskap, jf. forskrift av 23. desember 1983 nr. 1840 om særskilt oppgaveplikt for lønn til barn fra foreldres bedrift mv.

Dersom det fastsatte skjema (RF-1160) ikke er tilfredsstillende utfylt, eller arbeidsgiveravgiften samlet for hele året er henført til 6. termin, er dette en sterk indikasjon på at den oppgitte lønn ikke har grunnlag i de faktiske forhold. Det bør da vanligvis bli spørsmål om å nekte lønnen fradragsført hos foreldrene.

### **6.4 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.

## **7 Skjematisk fremstilling**

Særskilt/selvstendig ligning av barn og ungdom foretas slik:

Alder:	0-12	13-16	17-19	20 og eldre	
Født:	2002- 1990	1989- 1986	1985- 1983 ugift	1982 gift	
Arbeidsinntekt herunder lott (både fra foreldre og andre)	nei	ja	ja	ja	ja
Overført formue/inntekt:					
-fra foreldre	nei	nei	nei	ja	ja
-fra besteforeldre	nei	nei	ja	ja	ja
Pensjoner og underholdsbidrag mv	nei	nei	ja	ja	ja
Annen formue og inntekt	nei	nei	ja	ja	ja

# **Barnepass**

- *Skil § 6-31 (1) bokstav e*
- *Lignl. § 6-2 nr. 1 bokstav k*

- *Takseringsreglene- § 1-3-40 Fradragssats for barnepassere».*

## **1 Generelt**

Inntekt av barnepass er skattepliktig. I dette stikkord er skattytere som passer barn delt i fire grupper som enten:

- er ansatt av barnets foreldre og passer barn andre steder enn i sitt eget hjem eller som er ansatt av det offentlige
- for egen regning passer barn i eget hjem (dagmamma i eget hjem, normalt uten tilskudd fra det offentlige)
- for egen regning driver privat barnehage/privat barnepark utenfor eget hjem eller familiebarnehage utenfor eget hjem og med tilskudd fra det offentlige, eller
- for egen regning driver familiebarnehage i eget hjem med tilskudd fra det offentlige

## **2 Ansatt utenfor eget hjem**

### ***2.1 Generelt***

For ansatte som passer barn andre steder enn i den ansattes eget hjem behandles arbeidsvederlaget fullt ut som lønn.

### ***2.2 Særregler for privat pass og stell av barn***

Om særregler for arbeidsgiver ved privat pass og stell av barn i forhold til arbeidsgiveravgift og lønnsoppgaveplikten se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 3.2 «Unntak, privat pass av barn» og stikkord «Lønnsoppgaveplikt» under pkt. 2.2 «Lønnsarbeid i hjemmet og pass av barn».

## **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, 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 stikkord «Foreldrefradrag» under pkt. 2.2.3 «Særskilt behov for omsorg og pleie».

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 i lønnsoppgaven, må det gjøres av ligningskontoret. Utgiftsgodtgjørelsen skal i såfall settes til 50 pst. av samlet brutto vederlag for hvert barn i året, likevel ikke høyere enn kr 700 per måned per barn.

Utgiftsgodtgjørelsen ovenfor anses ikke å gi overskudd. Den anses å dekke faktiske kostnader til barnepass. Beløpet for utgiftsgodtgjørelsen fungerer således som et standardfradrag. Dette gjelder uavhengig av barnets alder og behov for omsorg og pleie. Er det innbetalt en høyere utgiftsgodtgjørelse enn ovenfor anses det overskytende som skattepliktig inntekt.

Har skattyter valgt standardfradrag er han bundet av dette valget i minst 5 inntektsår såfremt forholdene i det vesentlige er uendret. I den grad skattyter ikke er bundet til standardfradraget kan han kreve fradrag for dokumenterte faktiske kostnader.

### **3.3 Minstefradrag**

Arbeidsvederlaget (og eventuelt overskudd på utgiftsgodtgjørelser) for barnepass i 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. 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 Trygdeavgift**

Om beregning av trygdeavgift se «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 4.2.2 «Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av næringsvirksomhet».

### **3.5 Lønnsoppgave**

Foreldre som utbetaler godtgjørelse for barnepass plikter å levere lønnsoppgave selv om barnepasset skjer i barnepassers hjem.

Om lønnsoppgaveplikt for øvrig, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

## **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.

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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### **4.2 Barnepass i eget hjem**

Skattyter som driver familiebarnehage for egen regning i eget hjem med tilskudd fra det offentlige anses som selvstendig næringsdrivende, men kan velge mellom å:

- få fradrag for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap på samme måte som næringsdrivende med familiebarnehage utenfor eget hjem som beskrevet ovenfor

eller i stedet få 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

Det samme gjelder om familiebarnehagen er organisert som et deltakerlignet selskap, dersom deltakerne passer barnet i en deltakers hjem.

Dersom barnepasser velger fradrag etter standardsatsen, forutsetter valget at skattyteren godtar at det blir bindende for fremtidige inntektsår så lenge forholdene ikke er vesentlig endret. Valget blir bindende for minst 5 år, dersom virksomheten drives så lenge.

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.

Det kan gis fradrag etter standardsatsen for det tidsrom skattyterens egne barn går i familiebarnehagen.

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 beregning av trygdeavgift se «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 4.2.2 «Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av næringsvirksomhet».

#### **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 begrenset regnskapsplikt etter regnskapslovens kapittel 2. Skattyter skal levere næringsoppgave.

#### **5 Foreldrenes fradragsrett**

Om foreldrenes fradragsrett, se stikkord «Foreldrefradrag».

#### **6 Arbeidsgivers tilskudd**

Om arbeidsgivers tilskudd til barnepass for de ansattes barn, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

#### **7 Arbeidsgiveravgift**

Om arbeidsgiveravgift for vederlag av barnepass, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 3.2 «Unntak, privat pass av barn».

## **Betinget skattefritak – makeskifte**

*Sktl. § 9-2 (1) bokstav c og § 14-71.*

#### **1 Generelt**

Makeskifte (bytte) behandles for begge parter som en realisasjon av den gjenstand vedkommende har byttet bort.

Dette stikkord omfatter betinget skattefritak bare ved realisasjon av fast eiendom ved makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 pst. av aksjene. Makeskifte med selskap som eies helt eller delvis av staten omfattes ikke av reglene. I denne forbindelsen regnes statsforetak etter statsforetaksloven som et eget selskap.

Reglene i dette stikkordet omfatter ikke betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon mot kontantvederlag. Om slik ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Foreligger vilkårene for betinget skattefritak både etter reglene for ufrivillig realisasjon og makeskifte, kan skattyter velge hvilket regelsett han vil anvende.

## **2 Makeskifte**

### **2.1 Generelt**

Skattepliktig gevinst ved realisasjon (makeskifte) av ikke avskrivbar fast eiendom utenfor næring 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 pst. av aksjene. Reglene gjelder ikke for makeskifte med selskaper der staten er hovedeier, herunder selskaper som går inn under lov om statsforetak av 30. august 1991.

Den betingede skattefriheten innebærer at ved en senere realisasjon av den mottatte eiendom, vil den tidligere skattefrie gevinsten komme til beskatning, likevel bare i den utstrekning det på dette tidspunkt ville ha foreligget skatteplikt på innvunnet gevinst ved en tenkt realisasjon av den frabyttede eiendom, se nedenfor under pkt. 4 «Senere overdragelse av den mottatte eiendom».

Ved makeskifte av eiendom bestående av både avskrivbare bygninger, ikke-avskrivbare bygninger og grunn, kan betinget skattefritak kreves for den del av gevinsten som vedrører ikke-avskrivbare bygg og grunnen, men bare i den utstrekning eiendommen ikke er driftsmiddel i næring 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 næring som omfattes av ordningen med betinget skattefritak ved makeskifte.

Gevinst ved makeskifte av arealer fra jord- og skogbrukseiendom drevet som næring kan ikke kreves betinget fritatt etter reglene om makeskifte da den etter reglene kan føres til gevinst- og tapskonto, se FIN i Utv. 1994/549.

### **2.2 Delvis oppgjør i andre former enn ny fast eiendom**

Det er en forutsetning for betinget skattefritak for noen del av gevinsten at hovedytelsen fra begge parters side er fast eiendom og ikke kontanter, løsøre mv.

Når skattyter bare mottar vederlag i form av fast eiendom (ingen kontanter mv.), omfattes hele gevinsten vedrørende den avståtte eiendom av ordningen med betinget skattefritak. Dette gjelder selv om skattyter betaler mellomlag.

Når skattyter mottar kontanter mv. i tillegg til fast eiendom, gjelder det betingede skattefritaket bare den del av gevinsten som forholdsmessig faller på omsetningsverdien på

den mottatte faste eiendommen, regnet i forhold til det totale vederlag. Resten av gevinsten beskattes etter de vanlige regler.

#### Eksempel:

<i>Omsetningsverdi av mottatt eiendom:</i>	<i>kr 200 000</i>
<i>Mottatte kontanter:</i>	<i>kr 50 000</i>
<i>Totalt vederlag</i>	<i>kr 250 000</i>
<i>Gevinst ved realisasjon (forutsatt en inngangsverdi på kr 150 000,-):</i>	<i>kr 100 000</i>

*Det kan da kreves betinget skattefritak for:  $kr (100\ 000 \times 200\ 000) / 250\ 000 = kr\ 80\ 000$*

### **2.3 Krav til den mottatte eiendom**

Det er ikke noe krav at den mottatte faste eiendom skal være av samme art som den avståtte eiendom 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.

### **3 Beregning av den betinget skattefrie gevinsten – for den avståtte eiendom**

Gevinst for den avståtte eiendom beregnes på vanlig måte til differansen mellom vederlaget og inngangsverdien (eventuelt oppregulert etter overgangsreglene). Når skattyter mottar mellomlag, består vederlaget for den avståtte eiendom av omsetningsverdien av den mottatte eiendom med tillegg av kontanter mv. Når skattyter i tillegg til den avståtte eiendom har ytet mellomlag i kontanter mv., er vederlaget for den avståtte eiendom lik omsetningsverdien for den mottatte eiendom redusert med mellomlaget.

### **4 Senere overdragelse av den mottatte eiendom**

Ved senere overdragelse, se nedenfor, av den mottatte eiendom må det foretas en separat vurdering av skatteplikt for:

- gevinsten vedrørende den mottatte eiendom, regnet ut fra inngangsverdi og eier og/eller botid for denne og
- den betinget avsatte gevinst vedrørende den tidligere avståtte eiendom, uavhengig av skatteplikt for gevinsten på den mottatte eiendom, se nedenfor.

Den betinget skattefrie gevinsten ved makeskiftet kan bare komme til beskatning dersom/når den mottatte eiendom 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 tidspunkt den mottatte eiendommen overdras.

Begrepet «overdras» omfatter realisasjon ved avhendelse, 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. Om hvor meget gjenlevende ektefelle anses å arve, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Ved beregning av eiertiden for den tidligere avståtte eiendommen, legges eiertiden for den avståtte eiendom til eiertiden for den mottatte eiendom.

Ved beregning av botiden for den tidligere avståtte eiendommen, vil hele eiertiden for den mottatte eiendom kunne regnes med som «botid» for den avståtte eiendom dersom skattyter faktisk benyttet den avståtte eiendom som egen bolig på makeskiftetidspunktet. Det samme gjelder dersom skattyter var forhindret fra å ta den avståtte «faste» bolig i bruk pga. arbeid, helsemessige eller lignende grunner. Det har i denne forbindelse ingen betydning hva slags art den mottatte eiendom 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 mens skattyteren sitter med den mottatte eiendom. Dette gjelder selv om den mottatte eiendommen brukes som egen bolig.

## **5 Inngangsverdi for den mottatte eiendom**

Opprinnelig inngangsverdi på den mottatte eiendom settes til den verdien som ble lagt til grunn ved fastsettelse av vederlaget på det tidspunkt makeskiftet ble gjennomført.

# **Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon**

*Sktl. § 14-44 (4) og § 14-70. FSFIN § 14-70-1.*

## **1 Generelt**

Dette stikkordet omfatter betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Det omfatter ikke betinget skattefritak ved realisasjon av grunneiendom ved makeskifte med kommune, fylkeskommune, staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 pst. av aksjene. Om slikt makeskifte, se stikkord «Betinget skattefritak – makeskifte». Foreligger vilkårene for betinget skattefritak både etter reglene for ufrivillig realisasjon og makeskifte, kan skattyter velge hvilket regelsett han vil anvende.

## **2 Ufrivillig realisasjon**

### **2.1 Hovedregel**

#### **2.1.1 Generelt**

Det kan som hovedregel kreves betinget skattefritak for skattepliktig gevinst etter 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. Delvis skade gir ikke rett til betinget skattefritak. Om skillet mellom hel eller delvis skade, se stikkord «Realisasjonsbegrepet». Om behandling av erstatning ved delvis skade, se stikkord «Skadeserstatning».
- ekspropriert, helt eller delvis
- overdratt ved odelsløsning
- solgt/makeskiftet, helt eller delvis, til erverver som kunne kreve det overdratte objekt ekspropriert
- tvangsinnløst etter lov av 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste

Reglene gjelder også ved ufrivillig stiftelse/realisasjon av rettighet som varig innskrenker rådigheten av et formuesobjekt (stiftet eller realisert rettighet).

Adgangen til betinget skattefritak gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet. Det vil f.eks. gjelde for gevinst ved ufrivillig realisasjon av boligeiendommer, jordbrukseiendommer, ikke-avskrivbare driftsmidler, avskrivbare driftsmidler i saldogruppene e-h, vannfallsrett, veirett og for gevinst ved realisasjon av tomt i forbindelse med innløsning etter lov om tomtefeste.



Om hva som er realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

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 beskatningsregler.

### *2.1.2 Innløsning etter lov om tomtefeste*

Gevinst som skyldes realisasjon av bortfestet tomt, kan bare kreves avsatt betinget skattefritt dersom festeren faktisk har krevd tvungen innløsning etter lov om tomtefeste av 20. desember 1996 nr. 106. Frivillig realisasjon av festetomt fra bortfester til fester faller ikke inn under reglene om betinget skattefritak, selv om festeren kunne ha krevd tvungen innløsning. Heller ikke tvungen innløsning med hjemmel i et frivillig vilkår i en festeavtale kommer inn under reglene for betinget skattefritak.

### *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 skatteloven § 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. F.eks. vil tørkeskade som oppfyller de vilkår som er oppstilt for å kunne oppnå avlingssskadetrygd, jf. forskrift om katastrofeordning i planteproduksjon av 26. september 1997, normalt måtte anses som «annen ulykke.»

## **2.2 Unntak**

### *2.2.1 Unntak vedrørende objektet, generelt*

Adgangen til å kreve betinget skattefritak gjelder ikke for gevinst 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.

### *2.2.2 Unntak vedrørende objektet, fisk og dyr*

Betinget skattefritak kan likevel kreves for gevinst ved ufrivillig realisasjon av følgende omløpsmidler:

- buskap på gårdsbruk
- rein i reindriftnæring
- pelsdyr i pelsdyrdrift og
- fisk i oppdrettsanlegg

når realisasjonen omfatter minst 25 pst. av det enkelte dyreslag 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 i oppdrettsnæringen. Er buskap på gårdsbruk nedslaktet etter pålegg eller ønske fra veterinærmyndighetene gjelder særlige regler, se nedenfor.

### *2.2.3 Unntak vedrørende realisasjonsmåten*

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 aasl. § 4-24 og § 4-25 og tvangsutløsning av deltaker i deltakerlignet selskap.

## **2.3 Særregel for buskap på gårdsbruk**

### **2.3.1 Generelt**

Gevinst som skyldes realisasjon ved nedslakting kan, etter en særlig regel for buskap på gårdsbruk, kreves avsatt betinget skattefritt, dersom:

- nedslaktingen av buskapen er pålagt av veterinærmyndighet eller
- frivillig nedslakting av buskapen er ansett ønskelig ifølge attest fra slik myndighet

Dette gjelder selv om det slaktes mindre enn 25 pst. av vedkommende dyreslag.

Den særlige ordningen som ble innført i 1996 på grunn av sauesykdommene scrapie og mædi, bestemmer at nedslakting som er pålagt eller er ansett ønskelig av veterinærmyndighet, skal behandles etter reglene for ufrivillig realisasjon av dyr. Ordningen gjelder bare buskap på gårdsbruk.

Om tidfesting av tilskudd til rengjøring, desinfisering mv. f.eks. av sauefjøs etter nedslakting på grunn av scrapie, se «Tilskudd - offentlige tilskudd».

## **2.4 Flere gevinster**

Dersom skattyteren har flere gevinster som fyller vilkårene, kan han selv velge om han vil avsette alle eller noen betinget skattefritt.

## **2.5 Blanding tap/gevinst**

Har en skattyter i løpet av inntektsåret ufrivillig realisert noen formuesobjekter med gevinst og noen med tap, vil vedkommende kunne få betinget skattefritak for gevinsten ved ufrivillig realisasjon av de formuesobjekter som har gitt fortjeneste uten reduksjon for tapene på de andre formuesobjektene.

## **2.6 Underskudd**

Når en skattyter har underskudd eller tap i samme år som den ufrivillige realisasjonen skjer, eller han har fremførbart underskudd fra tidligere år, som ikke oppveies av annen inntekt enn gevinsten, vil skattyteren kunne føre underskudd mot gevinsten og innskrenke seg til å kreve betinget skattefritak for den overskytende del. Om skattyteren ønsker det, kan likevel hele gevinsten kreves avsatt.

## **3 Hvem kan kreve betinget skattefritak**

### **3.1 Generelt**

Bare eieren av det realiserte formuesobjekt kan kreve betinget skattefritak.

### **3.2 Deltakerlignet selskap/sameie**

Ved realisasjon av formuesobjekt som tilhører selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, kan betinget skattefritak bare kreves av selskapet/sameiet. Se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

I sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, kan bare den enkelte sameier kreve betinget skattefritak for sin andel av realisasjonsgevinsten. Se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

#### **4 Tidspunktet for krav om betinget skattefritak**

Krav om betinget skattefritak skal normalt fremsettes innen fristen for å levere selvangivelse/selskapsoppgave for det år eiendomsretten til formuesobjektet opphører. 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, bør det i praksis godtas at kravet fremmes i det år dette blir klarlagt. Om frist for reinvestering, se nedenfor.

#### **5 Sikkerhetsstillelse**

Det skal ikke stilles sikkerhet for latent skatt på avsetningen.

#### **6 Oppfylld av reinvesteringssplikten**

##### **6.1 Frist for reinvestering**

###### *6.1.1 Tidligste reinvesteringstidspunkt*

Det er en forutsetning 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.

###### *6.1.2 Seneste reinvesteringstidspunkt, generelt*

Erverv eller bindende avtale om erverv av reinvesteringssobjekt må normalt være inngått senest innen utgangen av året etter at eiendomsretten til formuesobjektet opphørte. Dette gjelder ubetinget i den utstrekning erstatningens størrelse er fastslått på tidspunktet for opphør av eiendomsretten. I de tilfelle gjenanskaffelsen innebærer igangsettelse av meget store prosjekter, vil det være tilstrekkelig at skattyter på annen måte kan bevise at han har tatt en endelig beslutning om gjenanskaffelse, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 357.

Er det uklart om skattyter får erstatning, eller er kravets størrelse omtvistet, bør det i praksis godtas at reinvestering av det omtvistede beløp foretas innen året etter det år erstatningens størrelse blir endelig fastsatt. Skattyter må likevel innenfor den ordinære reinvesteringssfristen ha inngått en bindende avtale om reinvestering for den ikke omtvistede del.

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 et rimelig tidsrom.

###### *6.1.3 Seneste reinvesteringstidspunkt, nedslakting av buskap på gårdsbruk*

I de tilfeller 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 reinvesteringssfrist ovenfor med lengden av den stengningsperiode som veterinærmyndighetene har pålagt, etter at gårdbrukeren har vasket og desinfisert fjøset mv. Den tid som gårdbrukeren bruker til vask og desinfeksjon, forlenger ikke reinvesteringssfristen. Denne forlengelsen av fristen gjelder ikke når det er foretatt frivillig nedslakting fordi den er ønskelig i følge attest fra veterinærmyndighetene.

Fristforlengelse vil ikke være aktuelt for kontaktbesetninger der dyr kan tas inn i fjøset etter rengjøring og/eller desinfeksjon, f.eks. ved sykdommen mædie på sau.

#### Eksempel:

*Gårdbrukeren har foretatt nedslakting den 10. september 1999 og er pålagt en stengningsperiode på 18 mnd. Han har vasket og desinfisert fjøset den 1. november 1999. Stengningsperioden varer da fra 1. november 1999 til 1. april 2001. I et slikt tilfelle er den ordinære reinvesteringfrist utgangen av året etter året nedslakting ble foretatt, dvs. 31. desember 2000. Denne reinvesteringfristen skal forlenges med 18 mnd. og går da ut 1. juli 2002.*

## **6.2 Reinvesteringsobjekt**

### *6.2.1 Generelt*

Det må reinvesteres i nytt formuesobjekt av samme art som det realiserte. Det er en forutsetning at det nyervervede objekt er avskrivbart/ikke avskrivbart dersom det realiserte objekt var det.

I objekt av samme art ligger at objektet må ha tilnærmet samme funksjon for eieren som det realiserte. Dersom det investeres i objekt som inngår på samme saldogruppe som det realiserte objekt, vil dette vilkåret normalt anses å være oppfylt.

Dersom det investeres i et objekt som inngår i en annen saldogruppe enn det realiserte, anses vilkåret oppfylt dersom objektet kan anses for å ha tilnærmet samme funksjon i skattyterens inntektsgivende aktivitet som det realiserte. Ved realisasjon av f.eks. fraktbåt kan det således investeres i f.eks. lastebil eller vogntog.

Det anses ikke å være investert i objekt av samme art dersom:

- det realiserte objekt er bolig beregnet for, og faktisk benyttet til utleieformål og det investeres i egen bolig, eller omvendt
- det realiserte objekt er en næringstomt, og det investeres i privat tomt

Om reinvestering ved innløsning av bortfestet tomt, se nedenfor.

Det kan ikke reinvesteres i objekt utenfor norsk beskatningsområde.

### *6.2.2 Påkostning*

Det kan reinvesteres ved påkostning i form av tilbygg/påbygg på et formuesobjekt som skattyteren eide fra før realisasjonen. Det kan derimot ikke reinvesteres ved vedlikehold eller påkostning i form av standardheving av et slikt formuesobjekt.

### *6.2.3 Andel i selskap/sameie*

Det kan ikke reinvesteres ved kjøp av andel i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, selv om selskapet/sameiet eier formuesobjekter av den art som oppfyller kravet til reinvestering.

### *6.2.4 Kjøp av aksjer*

Det kan ikke reinvesteres ved kjøp av aksjer, selv om de er i selskaper som eier formuesobjekter som isolert sett er av en slik art at de oppfyller kravene til reinvestering.

### *6.2.5 Reinvestering ved realisasjon av dyr eller fisk*

Etter en ufrivillig realisasjon av dyr eller fisk vil bare gjenkjøp av dyr og fisk som inngår i samme type inntektsgivende aktivitet som de realiserte, f.eks. jordbruk eller fiskeoppdrett, anses som reinvestering. Fôrkostnader og kostnader til arbeid anses ikke som reinvestering av ufrivillig realiserte dyr eller fisk.

### *6.2.6 Reinvestering ved innløsning av bortfestet tomt*

Ved innløsning av bortfestet tomt kan det reinvesteres ved erverv av:

- annen tomt som er eller skal bortfestes eller
- grunnareal for bortfesting av tomter

Har den innløste tomten en naturlig tilknytning til næringsvirksomhet, se nedenfor, kan det også reinvesteres ved erverv av:

- grunnareal til bruk i denne næringsvirksomheten eller
- grunnareal til bruk i binæring til denne næringsvirksomheten

For at den innløste festetomten skal ha tilstrekkelig tilknytning til annen næringsvirksomhet, er det ikke nødvendig at driften av tomten har vært en del av næringsvirksomheten. Festetomten må likevel ha hatt en naturlig tilknytning til næringsvirksomheten. Det vil som hovedregel være tilfelle der næringsvirksomheten innebærer en eller annen form for arealutnyttelse, som f.eks. jord- eller skogbruk, jf. Ot.prp. nr. 1 1998/99 pkt. 11.

Investeres det ikke i tomt for bortfeste, er det et vilkår at det ervervede arealet nyttes direkte i samme næringsvirksomhet som den innløste tomten knyttet seg til, eller i binæring til denne, og ikke i annen næringsvirksomhet eller utenfor næringsvirksomhet. Ved vurderingen av om vilkåret er oppfylt, må en legge til grunn de alminnelige skattereglene om næringsvirksomhet og grensen mellom en og flere næringsvirksomheter.

Som binæring i denne forbindelse anses næringsvirksomhet som har høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet med hovedvirksomheten. For vurdering av hvilke næringsvirksomheter dette er, se FSFIN § 14-70-1 og stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)», under pkt. 2.1.4 «Innholdsmessig og økonomisk nærhet». Som binæring til gårdsbruk, reindrift og skogbruk anses alltid næringsvirksomhet der inntekten regnes med ved fastsettelse av inntekten for hovedvirksomheten, se stikkordene «Jordbruk - allment» og «Skogbruk». Gårdsbruk og skogbruk anses alltid som binæring i forhold til hverandre.

Det er et vilkår at reinvesteringen skjer ved erverv av nytt areal. Grunnlagsinvesteringer foretatt etter ervervet omfattes ikke.

## **6.3 Hvor mye av vederlaget må reinvesteres**

For å få betinget skattefritak for hele gevinsten, må skattyteren reinvestere hele erstatningen/vederlaget for det realiserte objekt. Reinvesteres bare en del av erstatningen/vederlaget, vil bare en forholdsmessig del av gevinsten anses reinvestert.

Eksempel:

*Gevinst på avskrivbart driftsmiddel kr 400 000*

Erstatning/vederlag

kr 1 000 000

a) Skattyter anvender hele erstatningen/vederlaget på kr 1 000 000 til reinvestering. Betingelsen er da oppfylt for hele gevinsten på kr 400 000.

b) Skattyter anvender kr 700 000 av erstatningen/vederlaget til reinvestering. Kr 280 000  $((400\ 000 \times 700\ 000):1\ 000\ 000)$  av gevinsten er da reinvestert. Resterende kr 120 000 må tas til inntekt som omtalt nedenfor under pkt. 9 «Brudd på vilkårene for en betinget avsatt gevinst».

## **6.4 Hva regnes som reinvestert beløp**

### **6.4.1 Generelt**

Som reinvestert beløp regnes alle kostnader ved erverv av det nye formuesobjektet, se stikkord «Inngangsverdi».

### **6.4.2 Objekt ervervet ved arv, gave o.l.**

Objekter ervervet vederlagsfritt ved arv, arveforskudd eller ved gave, oppfyller ikke betingelsene til 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 del av kostprisen som er dekket av eventuelt åsetesavslag og føderåd (kår).

### **6.4.3 Eget arbeid**

Verdi av skattyters eget arbeid regnes som reinvestering forutsatt at beløpet inntektsbeskattes og aktiveres. Derimot regnes skattefritt fritidsarbeid på egen bolig ikke som reinvestering.

### **6.4.4 Offentlige tilskudd**

Den del 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. Se for øvrig stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

## **7 Inngangsverdi for det reinvesterte objekt**

### **7.1 Generelt**

Ved beregning av inngangsverdien for det reinvesterte objekt, reduseres kostprisen med den reinvesterte gevinsten. Har skattyter som i eksempelet ovenfor under pkt. 6.3 «Hvor mye av vederlaget må reinvesteres» mottatt kr 1 000 000 i erstatning/vederlag og gevinsten er kr 400 000, vil kostprisen på det reinvesterte objekt måtte nedskrives med kr 400 000 forutsatt at skattyter har anvendt hele erstatningen/ vederlaget til reinvesteringen. Inngangsverdi for det reinvesterte objekt blir da kr 600 000 (kr 1 000 000 redusert med kr 400 000).

Anvender skattyter som i eksempel b, bare kr 700 000 av erstatningen/vederlaget til reinvestering, vil kr 280 000 av gevinsten anses reinvestert  $(400\ 000 \times (700\ 000:1\ 000\ 000))$ . Inngangsverdien for det reinvesterte objekt 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 under pkt. 6.3 «Hvor mye av vederlaget må reinvesteres».

Om grunnlaget for avskrivninger på det reinvesterte objekt, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» og «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

## **7.2 Buskap på gårdsbruk**

Ved reinvestering i buskap på gårdsbruk skal den innkjøpte buskap kostnadsføres med kjøpesum, og den avsatte gevinsten inntektsføres i den grad betingelsene er oppfylt. Ved årets utgang vurderes den ervervede besetning til statusverdi etter takseringsreglene på vanlig måte.

## **8 Hvem kan reinvestere**

### **8.1 Generelt**

Eieren av det ufrivillig realiserste formuesobjekt må selv erverve det nye formuesobjektet.

### **8.2 Ektefeller**

Nedskrivningen med avsatt gevinst vil kunne foretas på formuesobjekt som erverves av den annen ektefelle, enten ektefellene lignes under ett eller særskilt. Dette vil også gjelde dersom det formuesobjekt som erverves, tilhører den annen ektefelles særøie. 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.

### **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.

### **8.4 Dødsfall**

Om hvem som kan reinvestere når skattyter dør før reinvesteringen er foretatt, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.2.2 «Betinget avsatt gevinst».

### **8.5 Deltakerlignet selskap/sameie**

Betinget avsatt gevinst hos en selskapsdeltaker kan ikke reinvesteres i formuesobjekter som erverves av selskapet.

For gevinst som er avsatt i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, må det objekt som det reinvesteres i, erverves av selskapet/sameiet.

I sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal reinvestering foretas av den enkelte deltaker, enten hver for seg for sin andel, eller ved erverv av del av et objekt som inngår i et sameie som deltakerlignes etter bruttometoden.

### **8.6 Skifte av eierform**

Om behandling av betinget avsetning foretatt før skifte av eierform, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform» under pkt. 3.6.7 «Betinget avsatt gevinst».

### **8.7 Fusjon**

Om hvem som kan reinvestere ved fusjon, se stikkord «Fusjon av selskap».

### **8.8 Fisjon**

Om hvem som kan reinvestere ved fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

## **9 Brudd på vilkårene for en betinget avsatt gevinst**

### **9.1 Manglende reinvestering**

#### **9.1.1 Hovedregel**

Er formuesobjekt ikke ervervet eller bindende kontrakt ikke inngått innen fristen, skal gevinsten som hovedregel tas til inntekt ved endring av ligningen for avsetningsåret. 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.

#### *9.1.2 Unntak, driftsmidler i saldogruppe e-i*

Ikke reinvestert gevinst som skriver seg fra driftsmidler i saldogruppene e, f, g, h og i, skal inntektsføres med 20 pst. i året etter realisasjonsåret. Den resterende del av gevinsten overføres til gevinst- og tapskonto (det foretas vanlig inntekts-/kostnadsføring fra gevinst- og tapskonto samme år i tillegg til den direkte inntektsføringen).

#### *9.1.3 Buskap på gårdsbruk*

Avsatt gevinst som ikke er reinvestert etter nedslakting av buskap på gårdsbruk, hvor nedslaktingen er pålagt eller ansett ønskelig i følge attest fra veterinærmyndighet, kan legges til gevinst og tapskonto med virkning fra avsetningsåret.

Ved opphør av driftsgren, kan gevinst som skriver seg fra realisasjon av hel buskap på gårdsbruk, legges til gevinst og tapskonto med virkning fra avsetningsåret.

### **9.2 Oppløsning av selskap**

Om avsatte gevinster i aksjeselskap mv. eller selskapet/sameiet som deltakerlignes etter nettometoden når selskapet/sameiet oppløses, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» eller stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

### **9.3 Dødsfall**

Om avsatte gevinster som ikke var reinvestert ved skattyters død, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.2.2 «Betinget avsatt gevinst».

## **Bil - formue**

*Takseringsreglene § 1-1-2 «Privatbiler, private motorsykler og private snøscootere» og § 2-1-2 «Driftsløssøre».*

### **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. Om hva som regnes som yrkesbiler, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader». Om eventuell samordning med verdsettelse i kapitalavkastningsgrunnlaget, se stikkord «Formue».

### **2 Privatbiler som ikke avskrives**

#### **2.1 Generelt**

For biler som ikke er saldoavskrevet, settes formuesverdien etter følgende skala, i prosent av bilens opprinnelige listepriis som ny. Dette gjelder selv om bilen brukes i inntektsgivende aktivitet. Verdsettelsen i tabellen nedenfor tar utgangspunkt i bilens registreringsår som ny. Dette gjelder også om bilen er førstegangsregistrert i utlandet:



År	Verdi
2002	75 pst.
2001	65 pst.
2000	55 pst.
1999	45 pst.
1998	40 pst.
1997	30 pst.
1996	20 pst.
1995-87	15 pst.
1986-73	kr 1000
1972 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**

Bil som fullt ut er finansiert av trygdekontoen og stillet til disposisjon for skattyter, anses ikke som formue for skattyter. Dersom bilen delvis er finansiert med skattyters egne midler, delvis av trygdekontoen, anses bilens ligningsmessige formuesverdi minus restlånet fra trygdekontoen som formue hos skattyter. Det gis i slike tilfelle ikke fradrag for gjeld til trygdekontoen i skattyters øvrige formue, se SKD utt. i Utv. 1980/71.

### **3 Biler som inngår i varelager**

Biler som inngår i varelager formuesbeskattes etter reglene om varelager, se stikkord «Varebeholdning». Demonstrasjonsbiler skal normalt behandles som varelager, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

## **Bil - fradrag for bilkostnader**

- *Sktl. § 6-12, § 14-41 (1) bokstav c og d og § 14-43 (1) bokstav c og d.*
- *Takseringsreglenes punkter § 1-3-10 «Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet» og § 1-3-20 «Fradragssatser for privatbil og andre fremkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke».*

### **1 Generelt**

Under dette stikkord behandles fradragrett for kostnader til alle biltyper. Dette omfatter kjøretøy som personbiler, stasjons- og varevogner, kombinerte biler, busser, lastebiler o.l. Om reduksjon av de fradragberettigede kostnader med fordel ved privat bruk, se stikkord «Bil - privat bruk».

### **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 godkjennes som yrkesbil uansett kjørelengde. Ansattes bruk av arbeidsgiverens bil regnes i denne forbindelse som yrkeskjøring for arbeidsgiveren.

Er bilen egnet til privat bruk og det hevdes at den ikke brukes privat, bør det stilles strenge krav til sannsynliggjøring av denne påstanden, se stikkord «Bil - privat bruk».

Er privat bruk av en spesiell bil lite tenkelig på grunn av bilens størrelse, konstruksjon og/eller innredning, bør dette vanligvis være utslagsgivende.

## **2.2 Kombinert yrkesbruk og privatbruk**

### **2.2.1 Lastebiler, busser mv.**

Følgende biler bør normalt godtas 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, godkjennes bare som yrkesbil dersom et av vilkårene nedenfor er til stede:

- yrkeskjøringen utgjør minst 6000 km per år. Forholdene over en 3-års periode bør legges til grunn, eller
- yrkesbruken utgjør den overveiende del av den totale bruken, og forholdene i yrket gjør bruken av bil nødvendig. Dette gjelder selv om yrkeskjøringen er under 6000 km per år. Dette kan f.eks. gjelde tilfeller hvor bilen brukes til transport av verktøy, varer og prøver av slik tyngde og/eller omfang at de ikke hensiktsmessig kan tas med på andre transportmidler eller tilfeller hvor bilen brukes som salgsbod, verksted o.l., 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 stikkord «Bil - privat bruk», eller
- bilen er registrert for 9 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.

Når bilen ikke godkjennes som yrkesbil behandles den som privatbil, 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 godta en bil som yrkesbil fordi skattyter kunne ha klart seg med færre biler.

## **2.4 Yrkeskjøring**

### **2.4.1 Hjem/arbeid**

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 reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

### **2.4.2 Ansattes privatkjøring**

Ansattes kjøring med arbeidsgivers bil, herunder privatkjøring, behandles som yrkeskjøring for arbeidsgiveren. 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 stikkord «Bil - privat bruk».

### **2.4.3 Deltakers bruk av bil tilhørende et deltakerlignet selskap**

Deltakers bruk i yrke/virksomhet av bil registrert som eiet av et deltakerlignet selskap likestilles med yrkeskjøring ved vurdering av om det er en yrkesbil. Deltakers private bruk av bilen er ikke yrkeskjøring ved beregning av 6000 km-grensen for selskapet.

### **2.4.4 Kjøring til møter og kurs**

Dersom kostnadene til et møte, kurs mv. godtas 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 er en kombinert yrkeskjøring og ferietur, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **2.4.5 Aksjonærs private bruk**

En aksjonærs kjøring med aksjeselskapets bil, er ikke yrkeskjøring for selskapet med mindre aksjonæren disponerer bilen som ansatt i selskapet.

## **3 Kostnadsfradrag vedrørende yrkesbiler**

### **3.1 Kostnadsfradrag**

#### **3.1.1 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. Om når kostnadene skal reduseres med fordel ved privat bruk og størrelsen av fordelen, se stikkord «Bil - privat bruk». Om når kostnadene skal reduseres fordi skattyter har fått skattefritt tilskudd som dekker kostnadene, se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd» og «Særfradrag - sykdom eller svakhet».

Når bilen 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 regnskapspliktige. Se likevel om standardisert overskuddsberegning av bilgodtgjørelse til ikke-næringsdrivende under stikkord «Bil - godtgjørelse». For regnskapspliktige skal bilkostnadene føres i regnskapet.

Som kostnader regnes alle kostnader ved bilholdet, herunder avskrivninger og driftskostnader til privatkjøring. Stereoanlegg inngår normalt i bilens inngangsverdi.

Kostnader til garasje i tilknytning til bilbrukerens bolig, er bare fradragberettiget når bilen utelukkende nyttes i yrket. Dette gjelder også om garasjen er frittliggende. Se for øvrig stikkord «Bolig - garasje».

Kostnader til direkte medlemskap i bilbergingsselskap, regnes med i bilkostnadene.

Kostnader til medlemskap i bilorganisasjon (f.eks. KNA, NAF og MA) anses som ikke-fradragberettiget kontingent.

### *3.1.2 Avskrivninger*

Yrkesbiler avskrives enten i saldogruppe c eller d. Se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### *3.1.3 Parkeringsavgift, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad*

Parkeringsavgift/leie av parkeringsplass, bompenger, piggdekkavgift og fergekostnad anses ikke som bilkostnad, men er fradragberettiget i det omfang kostnaden er pådratt i forbindelse med yrkeskjøring. Det samme gjelder tilleggsavgift ilagt på annet grunnlag enn lov/forskrift, se stikkord «Bot, gebyr mv.», f.eks. ved brudd på avtale om parkering. Ved bedømmelse av fradragrett for bilens eier kan reglene om fordelsbeskatning av ansatte brukes tilsvarende så langt de passer, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Når kvittering for betalt parkeringsavgift ikke er mulig å fremskaffe - slik forholdet kan være ved bruk av parkometer og betaling av bompenger - må kostnadsføringen i regnskapet bygge på noteringer over faktiske utlegg.

### *3.1.4 Trafikkbøter og gebyr for ulovlig parkering*

Trafikkbøter og gebyr for ulovlig parkering ilagt med hjemmel i lov/forskrift er ikke fradragberettiget, selv om de er pådratt i forbindelse med yrkesbruken. Dette gjelder også kostnader til borttauing av ulovlig parkert bil. Se også stikkord «Bot, gebyr mv.».

### *3.1.5 Totalkostnaden ikke oppgitt*

Dersom de totale bilkostnader ikke oppgis, må kostnadene settes ved skjønn med utgangspunkt i faktiske avskrivninger ifølge avskrivningsskjema (RF-1084) og skjønn over de øvrige kostnader. Bilkostnader kan i disse tilfeller ikke fastsettes ved bruk av standardsats kr 3,20/3,00 per km multiplisert med antall km yrkeskjøring.

## **4 Kostnadsfradrag vedrørende privatbiler som brukes noe i yrket**

### **4.1 Generelt**

Når bilen ikke godkjennes som 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 på kr 3,20/3,00 per km (i Tromsø kr 3,25/3,05) multiplisert med antall km som faller på bruk av bilen i yrket. Fremgår ikke kjørelengden i yrket av kjørebok som godtas, må den settes ved skjønn. (Kjørelengde per bil i yrke kan normalt ikke overstige 6000 km i året for biler som ikke er yrkesbiler. Unntak vil være når kjørelengden et år tilfeldig overstiger 6000 km, men hvor den året før var under og at den forventes å ligge under også i senere år).

Standardsatsen gjelder uavhengig av bilens størrelse. Satsen omfatter bare kostnader som er direkte bilkostnader, så som verdiforringelse (avskrivninger) og kostnader til bensin, veiavgift, forsikring og bonustap/egenandel ved skade. Det gis 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 stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 5.2 «Objekt brukt privat».

#### **4.2 Bruk av andres bil til yrkeskjøring**

Skattytere skal i utgangspunktet ha fradrag etter standardsatsen når slik 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 medmindre skattyteren betaler den andre arbeidsgiveren (bilens eier) vederlag spesielt for denne kjøringen.

#### **5 Fradrag for kjøring mellom hjem-arbeidssted**

Om fradrag for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» og for besøksreiser til hjemmet, stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

### **6 Formelle regler**

#### **6.1 Opplysninger i vedlegg til selvangivelsen**

Alle skattytere som gjør krav på fradrag for kostnader til bil bortsett fra lastebiler over 7,5 tonn og busser med flere enn 15 passasjer seter eller som mottar bilgodtgjørelse for slike biler, skal fylle ut skjema «Opplysninger om bruk av bil» (RF-1125), og legge det ved selvangivelsen uoppfordret.

Dette gjelder ikke for:

- lønnstakere som krever forenklet overskuddsberegning, uavhengig av om det mottas bilgodtgjørelse som er lavere/høyere enn statens satser
- skattytere som krever fradrag for bilkostnader etter satser (gjelder hovedsakelig bil som brukes mindre enn 6000 km til yrkeskjøring)
- arbeidsgivers biler benyttet av arbeidstaker når standard fordel etter bestemmelsene i «Bil privat bruk» er innberettet på lønns og trekkoppgave.

Ligningsmyndighetene kan likevel kreve skjemaet utfylt dersom de finner det nødvendig. Alle skattytere som krever regnskapsføring for bil, må i tillegg til bilskjema levere avskrivningsskjema (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.

Hvorvidt skattyteren vil nedtegne den private bruk er overlatt til ham selv. Det totale antall kilometer må minst hver måned avleses fra kilometertelleren og anføres i boken. Kjøreboken kan kreves fremlagt. Se for øvrig URD i Utv. 1991/493.

# Bil - godtgjørelse

*Sktl. § 5-11. FSFIN § 5-15-8. Takseringsreglenes § 1-2-6 og § 1-3-20.*

## 1 Næringsdrivende

### 1.1 Generelt

Mottar næringsdrivende bilgodtgjørelse for kjøring:

- i virksomhet eller
- utenfor virksomhet med bil godkjent som driftsmiddel i virksomhet,

skal brutto godtgjørelse inntektsføres i regnskapet for virksomheten. For bilgodtgjørelse i virksomhet gjelder dette selv om bilen ikke anses som yrkesbil. Om fradrag for bilkostnadene, se stikkord «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 utenom virksomhet. Nettometoden/forenklet overskuddsberegning kan bare brukes når enten:

- all yrkeskjøring gjelder arbeid utført som lønnstaker, eller
- bilen ikke godkjennes som driftsmiddel fordi samlet yrkeskjøring i og utenfor virksomhet er under 6000 km per bil i året.

### 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. Deltaker tar med bilgodtgjørelsen ved beregning av overskudd/underskudd på bilholdet, se nedenfor. Deltakeren kan ikke bruke forenklet overskuddsberegning hvis yrkeskjøringen er over 6000 km. Ved kjøring under 6000 km gis fradrag etter satsen for bruk av egen bil i yrket.

## 2 Ikke næringsdrivende

### 2.1 Hovedregel

#### 2.1.1 Godtgjørelse for yrkeskjøring

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for kjøring i yrket behandles etter den såkalte nettometoden. Dette gjelder uavhengig av om bilkostnadene skal fastsettes etter regnskap (yrkesbiler) eller etter standardsatser fastsatt i Skattedirektoratets takseringsregler (privatbiler), se gul del bak i boken. Om skillet mellom yrkesbiler og privatbiler, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader». Bilgodtgjørelsen sammenlignes med de kostnader som godkjennes til fradrag, 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.)

Et eventuelt overskudd (beregnet etter reglene ovenfor) på bilgodtgjørelse for yrkeskjøring utenfor næring med privat bil er ikke skattepliktig inntekt dersom godtgjørelsen er utbetalt som kilometergodtgjørelse etter satsene i statlig regulativ (særavtale) eller etter lavere sats, jf. FSFIN § 5-15-8. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utbetalt med høyere satser, såfremt arbeidsgiver splitter godtgjørelsen i en del som er i samsvar med statens satser og en del som behandles som lønn. Ved avgjørelsen om en kjøring er yrkeskjøring i denne sammenheng, legges skattelovens regler til grunn (ikke reglene i det statlige regulativ). Om grupperinger av reiser, se stikkord «Reise - allment om gruppering av reiser». Om krav til legitimasjon, se pkt. 3 «Nærmere om skillet fast/ikke-fast arbeidsted». Skattefritaket ovenfor for overskudd på bilgodtgjørelse gjelder ikke for overskudd på bilgodtgjørelse utbetalt for annet enn yrkesreise, for eksempel for besøksreiser eller arbeidsreiser. Om behandling av slik bilgodtgjørelse, se nedenfor. Med privatbil menes i denne sammenheng bil som ikke regnskapslignes. For kjøring utenlands gjelder fritaket bare dersom utbetalingen følger satsen i utenlandsregulativet.

Satsene i særavtale for reiser innenlands for statens regning var for perioden 01.01.02 til og med 31.03.02 (tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø):

Km	Sats for kjøring i tiden 1 jan til og med 31 mars	Sats for kjøring i tiden 1. april og ut året
0 til og med 9000 km	3,20 (3,25) per km	3,00 (3,05) per km
9 001 km eller mer	2,60 (2,65) per km	2,40 (2,45) per km

#### *2.1.2 Godtgjørelse for besøksreiser*

For lønnstakere mv. skal godtgjørelse for besøksreise til hjemmet behandles etter den såkalte nettometoden. Bilgodtgjørelsen sammenlignes med avstandsfradraget for besøksreiser, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet» under pkt. 5 «Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet». Det er overskuddet som føres opp til beskatning og eventuelt underskudd som føres til fradrag. Underskudd vedrørende besøksreise inngår ikke i minstefradraget.

Har skattyteren i tillegg til besøksreiser med bilgodtgjørelse også besøksreiser uten bilgodtgjørelse, er det bare kostnader vedrørende kjøring med bilgodtgjørelse som skal sammenlignes med godtgjørelsen ved bruk av nettometoden. (Fradrag for kostnader vedrørende besøksreiser uten bilgodtgjørelse kommer til fradrag utenom en eventuell overskuddsberegning).

#### *2.1.3 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 vilkår 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 ombud 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.

#### *2.1.4 Godtgjørelse for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)*

Godtgjørelse for reise mellom hjem og fast arbeidssted etter skattereglene (arbeidsreise), behandles som ordinær lønn. Dette gjelder også om bilgodtgjørelsen er utbetalt for tjenestereise etter statlig regulativ. Om hva som anses som arbeidsreise, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

Om fradrag for daglige reiser, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), der skattyteren arbeider for en veldedig- eller allmenntillegelig organisasjon eller skjøtter et offentlig politisk verv, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser» under pkt. 2.11 «Unntak, arbeid for veldedig eller allmenntillegelig organisasjon» og pkt. 2.12 «Unntak, offentlig politisk verv».

## **2.2 Forenklet overskuddsberegning**

### **2.2.1 Vilkår**

Lønnstakere mv. kan i stedet for ligning etter hovedregelen, kreve at overskudd på bilgodtgjørelse blir fastsatt ved sammenligning av godtgjørelsen med fradragssatser fastsatt i takseringsreglene, se nedenfor. Dette gjelder selv om kjøringen i tjenesten er så omfattende at bilen kunne vært godkjent som yrkesbil.

Forutsetningen for å bruke den forenklete overskuddsberegningen er at:

- godtgjørelsen utbetales som kilometergodtgjørelse, eventuelt i kombinasjon med et fast beløp, og
- den faktiske kjørelengde i yrket er tilfredsstillende dokumentert, se nedenfor pkt. 2.5 «Formelle regler».

Forenklet overskuddsberegning kan også benyttes når arbeidsgiver utbetaler bilgodtgjørelse bare med faste beløp, såfremt arbeidsgiver splitter opp godtgjørelsen i lønnsoppgaven i en trekkfri del etter betingelsene ovenfor og en eventuell overskytende del som fullt ut behandles som lønn. I motsatt fall godtas ikke forenklet overskuddsberegning, men det foretas vanlig overskuddsberegning etter nettometoden, jf. pkt. 2.1 «Hovedregel».

Denne forenklete 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 mer enn 6000 km i året,
- med bil som skattyter har fått stillet til disposisjon av arbeidsgiver o.l.

Selv om skattyteren et tidligere år har fått fradrag beregnet på grunnlag av de faktiske kostnader, kan han for et senere år for samme bil kreve å bli lignet etter en forenklet overskuddsberegning. Skattyter må i tilfelle være villig til å godta uttaksbeskatning som følge av overgangen til forenklet overskuddsberegning. Se stikkord «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 kostnader for samme bil for senere år.



### 2.2.2 Fradragssatser ved forenklet overskuddsberegning

Ved forenklet overskuddsberegning sammenlignes bilgodtgjørelsen med følgende fradragssatser regnet etter årlig kjørelengde (tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø):

Km (gjelder for hele året under ett)	Sats for kjøring i tiden 1.1.02 til og med 30.06.02	Sats for kjøring i tiden 1.7 og ut året
0 til og med 9000 km	2,05 (2.10) per km	3,00 (3,05) per km
9 001 km eller mer	2,05 (2.10) per km	2,40 (2,45) per km

Kilometergrensene gjelder for hver skattyter selv om han bruker flere biler og/eller får utbetalt bilgodtgjørelse fra flere arbeidsgivere.

Hvis ovennevnte beregning fører til et overskudd, vil bilgodtgjørelsen likevel være skattefri under forutsetning av at godtgjørelsen er utbetalt med beløp inntil statens satser, se foran under pkt. 2.1.1 «Godtgjørelse for yrkeskjøring».

#### Eksempel

*Per mottar kr 3 200 etter å ha kjørt 1 000 km i perioden 01.01.02 til 01.02.02. Når en sammenholder godtgjørelsen med fradragssatsene i takseringsreglene § 1-2-6 gir utbetalingen et overskudd på kr 3200 – (kr 2.05 x 1000 km) = kr 1 150. Dette overskuddet er imidlertid skattefritt etter FSFIN § 5-15-8.*

For tunge motorsykler og mopedbiler er satsen kr 2,45 per km.

Landpostbud og ansatte i lokalomdelingstjenesten innrømmes et merfradrag på kr 0,60 per km i tillegg til standardsatsene. Det samme gjelder lensmenn og lensmannsbetjenter. Avisbud innrømmes ikke dette fradraget.

Ved overskuddsberegning er det ikke anledning til å føre til fradrag spesielle bilkostnader i tillegg til fradragssatsen. Således kan ikke egenandel og bonustap ved skade på bil under yrkeskjøringen føres særskilt til fradrag. Parkeringskostnader, bompenger og ferjekostnader kommer særskilt til fradrag utenom overskuddsberegningen, såfremt de ikke er dekket av arbeidsgiver. Slike kostnader vil inngå i minstefradraget.

### **2.3 Utbetalt tillegg til ordinær bilgodtgjørelse**

Når skattyter, som bruker forenklet overskuddsberegning eller mottar godtgjørelse hvor overskuddet er skattefritt etter FSFIN § 5-15-8, i tillegg til bilgodtgjørelsen etter normalsatsen mottar godtgjørelse etter satsene i Statens reiseregulativ 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 takgrind, se nedenfor,

anses denne del av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Etter reiseregulativet er det normalt en forutsetning for å få ekstra godtgjørelse for å ta med seg utstyr og materiell, at skattyter faktisk bruker tilhenger. Slik godtgjørelse gis likevel når skattyter frakter f.eks. etsende vesker, tilgrisede eller skitne gjenstander, eller utstyr som på 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.

#### **2.4 Underskudd**

Utbetales det km-godtgjørelse etter lavere satser enn fradragssatsene i takseringsreglene 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 bare beregnes på grunnlag av faktiske kostnader. Underskudd inngår i eventuelt minstefradrag.

#### **2.5 Formelle regler**

Bilgodtgjørelse skal legitimeres ved reiseregning som utarbeides av arbeidstakeren.

Reiseregningen må minst inneholde følgende opplysninger:

- arbeidstakers navn, adresse og underskrift,
- dato for avreise og hjemkomst for hver yrkes-/tjenestereise,
- formålet med reisen,
- fremstilling av reiseruten med angivelse av lokal kjøring på oppdragstedet og årsaken til eventuelle omkjøringer og
- totalt utkjørt distanse på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt trip-teller) ved begynnelsen og slutten av hver yrkes-/tjenestereise.

Alle oppstillinger og reiseregninger etter denne bestemmelse 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 og leien behandles som lønnsinntekt i alle forhold. Se for øvrig stikkord «Bolig - garasje».

## **Bil - privat bruk**

- *Sktl. § 5-13, § 5-20 (3) og § 6-12*
- *FSFIN § 5-13 og § 6-12*
- *Takseringsreglene punkt § 1-2-15 «Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, jf. skatteloven § 5-13».*

### **1 Nøkkeltall**

Tillegg for årlig privatkjøring, standard kjørelengde 13 000 km (1 083 km per påbegynt måned).

Satser for standard kjørelengde for de første 4000 km mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)/besøksreiser i året:

Listepris	Kr per km
Under kr 75 001	2,85
Kr 75 001 – 100 000	3,45
Kr 100 001 – 150 000	4,05
Kr 150 001 – 200 000	4,70
Kr 200 001 – 250 000	5,55
Kr 250 001 – 300 000	6,40
Over kr 300 000	7,00

Sats for det som overstiger 4000 km mellom hjem og fast arbeidssted/besøksreiser, kr 1,40 per km.

For skattytere som regnskapslignes for yrkesbil kan tillegget for privat bruk av bilen ikke settes høyere enn 75 pst. av de samlede kostnader ved bilholdet.

Ved fastsettelse av kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) regnes normalt med følgende antall arbeidsdager i året:

uten lørdagsfri	280 dager
fri annenhver lørdag	255 dager
fri hver lørdag	230 dager.

## **2 Generelt**

### ***2.1 Eiers/leasers private bruk***

Får eieren/leaseren mv. av bil fradrag for de faktiske kostnader for bruk av bil etter reglene for yrkesbil, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader», og han bruker den til privatkjøring, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise, skal de fradragsberettigede kostnader reduseres med den beregnede verdi av fordelene ved den private bruk enten etter standard satser eller etter en individuell verdsetting, se nedenfor. I praksis gjennomføres dette ved et tillegg i inntekten.

### ***2.2 Andre enn eier/leasers private bruk***

Brukes en bil privat av andre enn eier/leaser mv., skal den beregnede verdi av fordelene ved privat bruk tillegges inntekten enten etter standardsatser 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 Deltakers private bruk av bil tilhørende deltakerlignet selskap***

Disponerer deltaker i et deltakerlignet selskap en bil tilhørende selskapet, beregnes fordel ved privat bruk etter de alminnelige bestemmelsene om standardtillegg mv., jf. nedenfor. Ved beregning av standardtillegget anvendes også bestemmelsene om begrensning av tilbakeføring for privat bruk, jf. nedenfor.

Denne beregnede fordel legges til selskapets inntekt og fordeles på deltakerne på den måten selskapet beslutter, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **3 Hvilke biler omfattes av de standardiserte reglene for privat bruk**

#### **3.1 Hovedregel**

De standardiserte reglene for fastsettelse av fordel ved privat bruk gjelder både for arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, og bruk av egen yrkesbil (herunder næringsbil), se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader».

Reglene for fastsettelse av fordel ved privat bruk gjelder i utgangspunktet for alle biltyper, uavhengig av om bilen er egnet til privat bruk. Dette omfatter kjøretøy som personbiler herunder el-biler, stasjonsvogner, varevogner, kombinerte biler, busser, lastebiler o.l.

#### **3.2 Unntak, lastebiler, busser, biler med forbud mot privat bruk mv.**

De standardiserte reglene omfatter ikke følgende biler selv om de brukes privat:

- 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» 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 vil ikke være omfattet av kgl. res. av 11. desember 1981.

Brukeren skal fordelsbeskattes for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og et skjønnsmessig tillegg for annen privatkjøring, se nedenfor under pkt. 7 «Størrelsen av den private fordel når bruken ikke omfattes av standardregelen».

#### **3.3 Unntak, bare privatkjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)**

##### **3.3.1 Generelt**

Normalt skal regelen om tillegg for standard årlig privatkjøring på 13 000 km (i tillegg til faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)) 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 imidlertid ikke ha det standardiserte tillegget for følgende biler:

- biler som etter sin konstruksjon eller innredning i liten grad er egnet og heller ikke ment for privat bruk.
- biler som er registrert for 9 passasjerer eller mer, såfremt de brukes i kjøreordning organisert av arbeidsgiver for transport av ansatte på arbeidsreise

Brukeren skal i disse tilfeller bare ha tillegg for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise). Om størrelsen av tillegget, se nedenfor under pkt. 7 «Størrelsen av den private fordel når bruken ikke omfattes av standardregelen».

Brukes bilen til annen privatkjøring, herunder besøksreiser, skal brukeren ha det standardiserte tillegget også i disse tilfellene.

Om hva som anses som kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

### *3.3.2 I liten grad egnet til privat bruk*

Om bilen i liten grad er egnet til privat bruk vil i de fleste tilfeller 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 skattyter 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.

1. En bil som etter ombygging, har færre enn to sitteplasser, vil i utgangspunktet i liten grad være egnet til privat bruk.
2. 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. Man må her foreta en konkret vurdering hvor det ses hen til de øvrige momentene.
3. Spesialbiler av typen renovasjonsbiler, tankbiler mv. vil aldri være egnet til privat bruk.
4. 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.
5. 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.
6. Bilens størrelse og vekt må tillegges betydning. Jo større og tyngre bilen er, desto lettere vil bilen kunne karakteriseres som i liten grad egnet til privat bruk.
7. Ved vurderingen av om bilen er egnet til privat bruk, kan det til en viss grad ses hen til bilens alder og slitasje.

## **4 Hvilke persongrupper omfattes av de standardiserte reglene for privat bruk**

De standardiserte regler for fastsettelse av fordel ved privat bruk av bil omfatter:

- skattytere som regnskapslignes for bruk av bil i yrket/egen næringsvirksomhet,
- deltakere som bruker regnskapslignet bil tilhørende et selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden 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 selskap han arbeider i, forutsatt at ansettelsesforholdet (og ikke bare aksjonærforholdet) gir en rimelig grunn til bilholdet.

Det vil kunne forekomme at andre skattytere enn lønnstakere får stillet 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. Videre vil det kunne gjelde pensjonister som får benytte arbeidsgivers bil etter at arbeidsforholdet er opphørt, se nedenfor under pkt. 7 «Størrelsen av

den private fordel når bruken ikke omfattes av standardregelen». I slike tilfeller gjelder ikke de standardiserte regler og fordelene må fastsettes ved ligningen etter et konkret skjønn.

## **5 Den private bruk**

### **5.1 Krav til privat bruk, generelt**

De standardiserte regler for beregning av fordel ved privatkjøring 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 fullt tillegg (inkludert 13 000 km på årsbasis) om han bruker bilen mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) selv om han ikke bruker bilen til annen privatkjøring. Om unntak, se ovenfor. Om når reise mellom hjem og arbeidssted ikke anses som privatkjøring, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

### **5.2 Sporadisk adgang til bruk**

Sporadisk adgang til bruk, som f.eks. at skattyteren en dag får låne arbeidsgivers bil for å flytte sitt private innbo, skal ikke utløse fordelsbeskatning etter de standardiserte reglene. Får adgangen til bruken et minstemål av regularitet eller varighet, gjelder standardreglene, f.eks. dersom arbeidstaker bruker arbeidsgivers bil i ferien.

### **5.3 Tilfeldig faktisk bruk**

Har skattyteren mer enn sporadisk adgang til privat bruk, men den faktiske bruk er tilfeldig, er dette ikke i seg selv nok til at skattyter faller utenom de standardiserte reglene. Om sporadisk adgang til bruk, se ovenfor.

### **5.4 Vurdering av påstand om ikke-bruk privat**

Hvorvidt bilen er brukt privat eller ikke er et bevissspørsmål der ligningsmyndighetene etter en konkret vurdering skal legge til grunn hva de finner mest sannsynlig. Ved vurderingen av sannsynligheten for at en bil er brukt privat vil følgende momenter være av betydning, listen er ikke uttømmende:

- 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 type virksomhet hvor bilen brukes
- familiesammensetning
- privatboligens beliggenhet
- yrkesbilens egnethet til privatkjøring

Hvis ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at bilen brukes privat og det hevdes at den ikke brukes privat, bør det stilles strenge krav til sannsynliggjøring av denne påstand.

En riktig ført kjørebok som redegjør for den totalt utkjørte distanse i løpet av året, og som viser at all kjøring er yrkeskjøring, vil måtte tillegges stor vekt.

Derimot bør en ikke legge 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 Størrelsen av den private fordel etter standardregelen**

### **6.1 Generelt**

#### *6.1.1 Hovedregel*

Fordelen ved privat bruk av bil fastsettes som hovedregel på grunnlag av:

- en standardisert privat kjørelengde (13 000 km på årsbasis), tillagt faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og faktisk kjøring ved besøksreise til hjemmet, se nedenfor, multiplisert med;
- kilometersatser gradert etter bilens opprinnelige listepriis som ny, men egen kilometersats for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) for slik kjøring utover 4000 km, se nedenfor.

Videre skal det gjøres tillegg dersom bilen er særlig kostbar, se nedenfor.

Denne fremgangsmåten for fastsettelse brukes enten skattyteren eier/leaser bilen selv, er deltaker i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, eller får den stillet til disposisjon av arbeidsgiver.

#### *6.1.2 Tillegg for særlig kostbar bil*

Dersom bilen som brukes har en opprinnelig listepriis som ny (inklusive listepriis for ekstrautstyr) som overstiger kr 450 000, skal fordelene ved privat bruk beregnet etter reglene ovenfor, tillegges 10 pst. av den overskytende listepriis. Kjører skattyteren personlig over 40 000 km i yrket i løpet av inntektsåret, se overfor, skal eventuelt tillegg for særlig kostbar bil fastsettes til 10 pst. av bilens listepriis som ny over kr 500 000. Det tas ikke hensyn til om skattyteren ville ha valgt en rimeligere bil om han skulle bekoste privat bilhold selv.

Tillegget på 10 pst. for særlig kostbar bil, unnlates når bilens listepriis ikke tilsvarer bruksverdien privat og det av den grunn brukes en lavere kilometersats, se nedenfor.

Har bilen bare vært til disposisjon en del av året, skal 10 pst. tillegget gis forholdsmessig etter antall hele og påbegynte kalendermåneder.

#### *6.1.3 Begrensninger i fordelene for biler som regnskapslignes*

For skattytere som regnskapslignes for yrkesbil kan tillegget for privat bruk av bilen (inklusive kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og til besøksreiser) ikke settes høyere enn 75 pst. av de samlede kostnader ved bilholdet. De samlede kostnader ved bilholdet er de totale faktiske kostnader ved bilholdet:

- driftskostnader f.eks. årsavgift, drivstoff, forsikring, verkstedkostnader o.l. tillagt
- verdiforringelse eventuelt leasingleie, se nedenfor.

Eier skattyteren bilen selv inngår verdiforringelse satt til 10 pst. av bilens listepriis som ny i de samlede kostnader. For biler som er 10 år eller eldre ved inntektsårets utgang skal det ikke gjøres slikt 10 pst. tillegg i de samlede kostnader også om bilen er ervervet brukt for mindre enn 10 år siden. Faktiske saldoavskrivninger tas aldri med i denne sammenheng. Leaser skattyteren bilen, skal leasingleien regnes med i de samlede kostnader i stedet for 10 pst.-tillegget.

Har skattyter eiet/leiet/leaset bilen i flere måneder enn antall måneder han etter reglene gis tillegg for privatkjøring, avkortes samlede kostnader forholdsmessig etter antall dager. 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 yrkesbil anskaffes, realiseres eller skattyter lar seg uttaksbeskatte i inntektsåret, skal alle de faktiske kostnader i den perioden bilen regnskapslignes inngå i de samlede kostnader herunder eventuell leasingleie, mens eventuelt beregnet kostnad på 10 pst. av bilens listepriis som ny, avkortes forholdsmessig etter antall dager.

Om begrensning av fradraget for kostnader til kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreise, når tillegg for privat bruk er begrenset til 75 pst. av de totale kostnader, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 2.6.5 «Kameratkjøring».

#### Eksempel:

*Fordelen som skal tilbakeføres for privat bruk etter standardsatsene, er beregnet til kr 50 000. De samlede bilkostnader er kr 60 000 inklusiv leasingleie/verdiforringelse. Maksimal fordel for privat bruk er 75 pst. av de samlede kostnader, dvs. kr 45 000. Siden den beregnede fordel for privat bruk etter standardsatsene er større enn 75 pst. av de samlede kostnader, reduseres denne fordelten til kr 45 000.*

### **6.2 Betaling for privat bruk**

Verdien av fordelten ved privat bruk av bil skal ikke reduseres om brukeren dekker kostnader som påløper ved bilholdet, f.eks.:

- betaler eier/leaser av bilen for den private bruk,
- dekker noen av de faktiske kostnader 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 forskjellen mellom en sedan og stasjonsvogn.

Om tilfeller hvor arbeidsgiveren leier (leaser) en bil og fremleier denne til brukeren, som dekker alle kostnader som påløper ved bilholdet, herunder arbeidsgiverens kostnader til leie (leasing) av bilen, se FIN i Utv. 99/208 og URD i Utv. 99/120.

### **6.3 Bil eiet i sameie med arbeidsgiver**

Er bilen eiet i et reelt sameie mellom arbeidsgiver og arbeidstaker, og den brukes av arbeidstaker privat, skal fordelten ved privat bruk beregnes med utgangspunkt i standardsatsene. Den forholdsmessige andel som faller på arbeidsgivers eierandel skal tillegges arbeidstakeren som inntekt, se FIN i Utv. 1991/238. Forutsetningen er at de totale kostnadene vedrørende bilen er utredet av eierne i forhold til eierandelene.



## **7 Størrelsen av den private fordel når bruken ikke omfattes av standardregelen**

Når fordelen ved bruk av arbeidsgivers bil ikke skal fastsettes etter de standardiserte reglene ovenfor må det foretas en individuell verdsetting i samsvar med sktl. § 5-3. Dette vil gjelde for biler som nevnt i FSFIN § 5-13-1 (2). Videre vil dette gjelde for personer som får stilt bil vederlagsfritt til disposisjon fra andre enn arbeidsgiver.

Utgangspunktet for fastsettelsen av fordelen vil være den reelle verdi av faktisk privatbruk. Ved fastsettelse av verdien av den faktiske privatbruken vil de fastsatte satser per km for beregning av fordel etter de standardiserte reglene kunne anvendes så langt de passer. Se også nedenfor under pkt. 9.2 «Unntak, bruk av lavere fordelssats».

## **8 Privat kjørelengde**

### **8.1 Generelt**

Fordelen ved privat bruk skal ved bruk av de standardiserte regler alltid beregnes på grunnlag av en kjørelengde som er summen av:

- en standardisert privat kjørelengde på 13 000 km på årsbasis,
- den faktiske kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser» og
- den faktiske kjørelengde i forbindelse med besøksreise til hjemmet som ikke anses som yrkeskjøring, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

Den standardiserte kjørelengden på 13 000 km skal ikke økes selv om skattyter kjører mer enn 13 000 km i året. Den skal heller ikke reduseres selv om skattyteren godtgjør at han har kjørt mindre i løpet av året. Dette gjelder selv om bilen totalt er kjørt mindre enn 13 000 km i året. Om disposisjon av bilen bare en del av året og brukshindringer, se nedenfor.

### **8.2 Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet**

Den private kjørelengde på 13 000 km skal tillegges den faktiske kjørelengde i året mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet, se stikkord «Reise - allment om gruppering av reiser».

Ved fastsettelse av kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) regnes normalt med følgende antall arbeidsdager i året:

uten lørdagsfri	280 dager
fri annenhver lørdag	255 dager
fri hver lørdag	230 dager.

Hvis skattyter påstår antall dager redusert pga. sykefravær, tjenestereise, velferdspermisjon etc., må dette sannsynliggjøres.

Det gis ikke særskilt tillegg for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser foretatt av familie, samboer o.l.

Arbeidstakers/arbeidsgivers beregning av fordel ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven under kode 118-A.

### ***8.3 Arbeidstakers og nærståendes bruk av arbeidsgivers bil i forbindelse med oppdrag for andre enn arbeidsgiveren som har stilt bilen til disposisjon***

Den standardiserte kjørelengde på 13 000 km skal ikke økes om arbeidstakeren bruker bilen til virksomhet for andre enn den arbeidsgiver som stiller bilen til disposisjon. Dette gjelder selv om arbeidstakeren mottar bilgodtgjørelse for denne bruken. Slik godtgjørelse anses som overskudd i sin helhet.

For fri bil stillet til disposisjon av arbeidsgiver skal tillegget for kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og for besøksreise til hjemmet bare fastsettes på grunnlag av slik kjøring i forbindelse med arbeid for den arbeidsgiver som har stilt bilen til disposisjon. Kjøring i forbindelse med arbeid for andre (bi-) arbeidsgivere gis det ikke særskilt tillegg for.

Arbeidstaker som fordelsbeskattes for bruk av arbeidsgivers bil, skal heller ikke gis særskilt tillegg om familie, samboer mv. bruker bilen til kjøring mellom deres hjem og arbeidssted og/eller til besøksreiser med vedkommende bil.

### ***8.4 Flere biler***

Den standardiserte kjørelengden på 13 000 km gjelder i utgangspunktet for hver bil som skattyteren har til privat disposisjon samtidig, såfremt han bruker disse bilene privat. Dette gjelder likevel ikke når det ut fra skattyterens forhold bare kan brukes en bil av gangen av skattyteren selv eller eventuelle hustrandsmedlemmer, f.eks. fordi skattyteren bor alene (enslig).

Hvor ektefeller har hver sin yrkesbil og/eller bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, skal hver av dem skattlegges for 13 000 km privatkjøring.

### ***8.5 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 fordelene beregnet ut fra 13 000 km privatkjøring 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.

### ***8.6 Bil til disposisjon en del av året.***

Har skattyteren bare hatt bil til disposisjon til privat bruk en del av året, skal den standardiserte kjørelengde settes til 1083 km per hel eller påbegynt kalendermåned som bilen har vært til disposisjon. Om brukshindring i tidsrom hvor skattyteren disponerer en yrkesbil/ har bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, se nedenfor.

Er det eieren som bruker bilen privat, vil avkortning f.eks. være aktuelt dersom bilen godtas som eller opphører som yrkesbil i løpet av inntektsåret.

Dersom bilen er stillet til disposisjon for andre enn eieren, vil slik avkortning f.eks. være aktuelt dersom bilordning er innført i løpet av inntektsåret. Videre kan det forekomme at bruken opphører f.eks. fordi skattyteren slutter hos vedkommende arbeidsgiver.

### ***8.7 Brukshindring***

Så lenge bilen er godkjent som yrkesbil for brukeren eller er stilt til disposisjon fra arbeidsgiver, skal den standardiserte kjørelengde på 13 000 km 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.

Brukshindring som knytter seg til forhold ved bilen, f.eks. ved service og reparasjon på verksted, skal heller ikke redusere den standardiserte kjørelengde.

Kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og kjøring ved besøksreise til hjemmet, skal fastsettes til faktisk kjørelengde. Ved denne fastsettelsen må en derfor ta hensyn til brukshindringer.

## **9 Fordelssatser**

### **9.1 Hovedregel**

#### *9.1.1 Generelt*

Fordelen ved privat bruk fastsettes på grunnlag av følgende kilometersatser gradert etter bilens opprinnelige listepriis som ny eventuelt tillagt (liste)prisen for ekstrautstyr. Disse satsene brukes alltid for den standardiserte kjørelengden på 13 000 km per bil per år. Dessuten brukes satsene for de første 4000 km skattyter har kjørt mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)/besøksreiser i året:

Listepriis	Kr per km
Under kr 75 001	2,85
Kr 75 001 – 100 000	3,45
Kr 100 001 – 150 000	4,05
Kr 150 001 – 200 000	4,70
Kr 200 001 – 250 000	5,55
Kr 250 001 – 300 000	6,40
Over kr 300 000	7,00

Er det i året kjørt mer enn 4000 km mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) tillagt eventuelle besøksreiser, brukes satsen kr 1,40 per km for det overskytende, uavhengig av bilens listepriis som ny.

Har bilen bare vært disponert privat en del av året, slik at den standardiserte private kjørelengde på 13 000 km er avkortet, skal grensen på 4000 km likevel ikke avkortes.

Satsene kan ikke fravikes. Om bruk av lavere sats enn listepriisen tilsier, se nedenfor under pkt. 9.2.2 «Særlig omfattende yrkeskjøring, fordelssats». Om tillegg til satsene for særlig kostbar bil, se foran under pkt. 6.1.2 «Tillegg for særlig kostbar bil».

Satsene ovenfor skal brukes også i de tilfellene hvor bilen er leaset eller leiet.

#### *9.1.2 Listepriis som ny, generelt*

Opprinnelig listepriis som ny settes til importørens veiledende priis for vedkommende bilmodell levert importsted på tidspunktet for første gangs registrering hos Biltilsynet, inklusiv merverdiavgift og vrakpant. Om tilleggsgutstyr, se nedenfor. Listepriisen og dermed fordelssats som skal brukes, påvirkes ikke av at bilens kostpriis er lavere enn listepriisen, f.eks. fordi det er gitt rabatter eller er gitt refusjon av avgifter til drosje. Listepriisen påvirkes heller ikke av at bilprisene senere har gått ned, f.eks. som følge av avgiftsreduksjoner.

Dersom en bilmodell selges til en særskilt pris («kampanjepri» e.l.) vil denne prisen bare kunne godtas som listepri dersom prisen er lagt til grunn som listepri av Opplysningsrådet for veitrafikk på tidspunktet for første gangs registrering.

Reglene om listepri som ny, gjelder også om bilen er kjøpt brukt. Er bilen kjøpt brukt fra utlandet, brukes listepri som ny i Norge på tidspunktet for første gangs registrering i utlandet.

Reglene om listepri 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 listepri som ny i oppholdslandet.

Kan skattyteren ikke dokumentere opprinnelig listepri som ny, må den settes ved skjønn.

Omregistreres en varebil til personbil skal en bruke listepri for tilsvarende personbil den gang bilen var ny. Dersom denne listepri ikke er kjent må det gjøres et tillegg for det som normalt utgjør differansen i listepri mellom varebil og personbil for tilsvarende biltyper i registreringsåret.

Det kan benyttes en høyere prisklasse dersom det er foretatt svært omfattende ombygging av bilen, slik at listepri klart ikke står i forhold til fordelen ved den private bruk.

Fordelen beregnet etter satsene 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 også selgere av eksklusive biler.

### *9.1.3 Listepri som ny, tilleggsutstyr*

Bilens listepri som ny tillegges listepri for ekstrautstyr ved valg av fordelssats. Dette gjelder både for fastmontert og løst ekstrautstyr, herunder vinterdekk, radio/musikkanlegg, takgrind, skiboks, tilhengerfeste, fastmontert utstyr til mobiltelefon mv. Selve mobiltelefonen anses ikke som ekstrautstyr til bilen og skal ikke tillegges listepri. 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 listepri om utstyret hadde blitt kjøpt samtidig med bilen, skal slikt utstyr tillegges bilens listepri og dermed inngå ved valg av fordelssats, fra og med den måneden ekstrautstyret ble ervervet.

### *9.1.4 Skifte av bil i året*

Skiftes den bilen som brukes privat i løpet av året med en bil i en annen prisklasse, skal den standardiserte kilometerlengde fordeles mellom bilene etter hele kalendermåneder, dvs. 1083 km per mnd.

Eventuelt 10 pst. tillegg for særlig kostbar bil, beregnes separat for hver av bilene forholdsmessig etter det antall måneder bilen er disponert.

For den kalendermåned bilskiftet skjer, skal fordelene beregnes bare på grunnlag av listepreisen for en av bilene:

- ved bruk av arbeidsgivers bil; den bil som disponeres på vanlig tidspunkt for siste trekkberegning i vedkommende måned eller
- i alle andre tilfeller den dyreste av bilene feks. når skattyter regnskapslignes for den bilen han bruker privat,

som om skattyteren har disponert bilen hele måneden.

Skifte av bil innen samme prisklasse vil ikke påvirke kilometersatsen.

Den lavere sats på kr 1,40 for kjøring mellom hjem og arbeidssted brukes først etter at denne kjøringen totalt har oversteget 4000 km i inntektsåret, altså ikke en forholdsmessig fordeling på bilene.

#### *9.1.5 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, anvendes kilometersatser/10 pst.- tillegg ut fra gjennomsnittet av listepriene for de biler som den ansatte har tilgang til. I praksis må arbeidsgiveren ta stilling til dette ved trekkberegningen for hver lønnsperiode.

### **9.2 Unntak, bruk av lavere fordelssats**

#### *9.2.1 Listepriis tilsvarende ikke bruksverdi privat*

I særlige tilfeller hvor listepriene klart ikke står i forhold til fordelene ved den private bruk, skal det brukes en lavere kilometersats. Det legges da normalt til grunn laveste sats. Denne særregel vil kunne være aktuell for bl.a. bil registrert som lastebil (minst 3500 kg) og enkelte større eller spesialinnredede varevogner.

#### *9.2.2 Særlig omfattende yrkeskjøring, fordelssats*

Kjører skattyteren personlig over 40 000 km i yrket i løpet av inntektsåret, skal fordelene for privat bruk beregnes etter satser som ligger to prisklasser lavere enn satsen for den bilen som faktisk disponeres. Fordelen kan ikke settes lavere enn hva den vil utgjøre etter laveste kilometersats. Satsen skal reduseres for de(n) bil(er) som skattyteren personlig bruker i yrket.

Selv om skattyteren bruker flere biler i yrket, er det skattyterens samlede kjøring i yrket med de biler som han fordelsbeskattes for som skal legges til grunn. Yrkeskjøringen for ektefeller skal ikke legges sammen.

De lavere satser kan ikke nyttes for år hvor yrkeskjøringen er kortere enn 40 000 km, uansett årsaken til den reduserte kjøring. f.eks. vil en ikke kunne bruke redusert sats et år yrkesbruken blir under 40 000 km fordi bilordningen starter/opphever.

Skattyteren må godtgjøre at yrkesbruken er over 40 000 km for hvert år, normalt ved korrekt ført kjørebok. Om føring av kjørebok, se nedenfor. Det er ikke tilstrekkelig at skattyteren påviser at totalt utkjørt distanse minus privat kjørelengde fastsatt etter reglene ovenfor, overstiger 40 000 km.

Om tillegg for særskilt kostbar bil, se foran under pkt. 6.1.2 «Tillegg for særlig kostbar bil».

### 9.2.3 El-biler

For el-biler beregnes fordelene på grunnlag av kilometersatsen som ligger to prisklasser lavere enn det opprinnelige listepriis tilsier, dog ikke under laveste sats.

## 10 Hva omfatter tillegget for fordel ved privat bruk av bil

### 10.1 Generelt

Tillegget for fordel ved privat bruk av bil omfatter alle bilkostnader vedrørende skattyterens og hans husstands private bruk av bilen.

Kostnader som lønnskakeren selv utreder i forbindelse med bilbruken og som han senere får refundert av arbeidsgiver mot originalbilag, som vedlegges arbeidsgivers regnskap, vil ikke være skattepliktig inntekt for lønnskakeren. Utbetaler arbeidsgiver godtgjørelse til dekning av slike kostnader, behandles dette som ordinær lønn i tillegg til fordelsbeskatning av bilen.

Tillegget for ansattes private bruk av bil etter de standardiserte reglene omfatter aldri den ansattes yrkeskjøring enten denne kjøringen er for arbeidsgiveren som har stilt bilen til disposisjon, i egen virksomhet eller for andre arbeidsgivere. Den ansatte som får tillegg for bruk av arbeidsgivers bil skal derfor ikke gis fradrag for slik kjøring. Den ansatte skal likevel ha fradrag innen rammen av det han eventuelt har betalt arbeidsgiveren spesielt for yrkeskjøringen i egen inntektsgivende aktivitet eller for andre arbeidsgivere.

### 10.2 Trafikkbøter og gebyr for ulovlig parkering mv.

Dersom arbeidsgiver dekker trafikkbøter, gebyr for ulovlig parkering mv. ilagt med hjemmel i lov eller forskrift, se stikkord «Bot, gebyr mv.», inngår dette ikke i fordelsberegningen, men skal behandles som kontant lønn til den ansatte. For skattytere som regnskapslignes for yrkesbil, gis det tilsvarende ikke fradrag for slike kostnader.

### 10.3 Kostnader pådratt under privatkjøring

Tillegget for privat bruk omfatter også bilkostnader pådratt i forbindelse med privatkjøring. Dette vil f.eks. kunne gjelde kostnader til bensin, til reparasjoner, assistanse ved havari etc. Det har ingen betydning om det er skattyter selv, hans ektefelle, barn eller andre som har pådratt kostnaden.

### 10.4 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 bruk, herunder kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), behandles kostnadsdekningen som ordinær lønn. Dette gjelder også når kostnaden dekkes ved klippekort. Det samme gjelder månedskort/årskort o.l. såfremt det er kjøpt hovedsakelig med hensyn til privat bruk. Er månedskortet/årskortet hovedsakelig anskaffet til yrkesbruk, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## 11 Fastsettelsen

### 11.1 Privat bruk av bil stilt til disposisjon av andre

#### 11.1.1 Bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver

Samlet fordel fri bil, dvs. både standard kjørelengde 13 000 km per år, tillegg for særlig kostbar bil og tillegg for faktisk kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er i arbeidsforhold trekk- og avgiftspliktig. Arbeidsgiver beregner selv fordelens verdi og innberetter dette på lønnsoppgaven under kode 118-A. Bilens listepriis som ny (hos

bilimportøren) med tillegg for ekstraustyr inklusive avgifter, skal være oppgitt sammen med opplysninger om i hvilket tidsrom arbeidstakeren har disponert fri bil.

#### *11.1.2 Bil stilt til disposisjon av andre enn arbeidsgiver*

Det vil kunne forekomme at andre skattytere enn lønnstakere 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.

I slike tilfeller gjelder ikke de standardiserte regler, og fordelene må fastsettes etter et konkret skjønn. Hele fordelene skal være tatt med i selvangivelsen/fastsettes av ligningskontoret.

#### *11.2 Eiers private bruk*

For skattytere som eier/leaser yrkesbil, skal hele fordelene ved den private bruk beregnet etter de standardiserte regler være tatt med i selvangivelsen/fastsettes av ligningsmyndighetene.

#### *11.3 Deltakerlignet selskap*

Om fremgangsmåten når bilen eies av et deltakerlignet selskap og brukes av en deltaker, se ovenfor og stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **12 Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)**

Når privat kjørelengde inkluderer kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), herunder besøksreiser til hjemmet, har han krav på fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted/besøksreiser til hjemmet etter de regler som gjelder for slike fradrag, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» og stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

### **13 Garasje**

Om ligning av garasje tilhørende bruker av bil, stikkord «Bolig - garasje».

## **Bil - realisasjon/uttak**

*Sktl. § 5-2, § 9-3 (1) bokstav a og § 14-44 (1), (2) og (5).*

### **1 Realisasjon av bil**

#### *1.1 Yrkesbil*

Realiseres en bil:

- som er godkjent som yrkesbil og
- hvor ligningen er foretatt med utgangspunkt i faktiske kostnader,

skal skattyter inntektsføre vederlaget/erstatning ved realisasjon, eventuelt skrive ned beløpet på saldo, se nærmere stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo». Om hva som regnes som realisasjon, se stikkord «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.

## **1.2 Privatbil**

Er bil som er brukt privat, ikke godkjent som yrkesbil, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader», tas ingen del av vederlaget, gevinst eller tap i betraktning ved inntektslikningen. 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.

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, vil det kunne foreligge skatteplikt hvis skattyteren lar bruken av bilen endre karakter slik at bilen må anses som uttatt av yrket eller bilen gis bort, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## **3 Overgang fra regnskapslikning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse**

Ønsker skattyteren for samme bil å gå over fra regnskapslikning 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 i skattesaker**

*Lignl. kap. 3A, ftrl. § 24-3, forskrift av 12. oktober 2001 nr. 1184 om bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker.*

## **1 Generelt**

Det er etablert en ordning med bindende forhåndsuttalelser i skatte- og avgiftssaker. Forhåndsuttalelsene gis av Skattedirektoratet. Formålet med ordningen er å gi skattepliktige større forutsigbarhet i forhold til framtidige disposisjoner. Ordningen skal være et supplement til skatteetatens alminnelige veiledningsplikt. Forhåndsuttalelsen skal normalt gis så raskt som mulig og senest innen tre måneder fra saken er fullstendig opplyst. Dette betyr at de som ønsker en slik forhåndsuttalelse må være ute i god tid før den planlagte disposisjon skal gjennomføres.

Ordningen gjelder for enhver skattepliktig, samt for de som ønsker å avklare om de er eller vil bli skattepliktige. 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).

Deltakerlignede selskap, sameier som nevnt i sktl. § 10-40 og boligselskap som nevnt i sktl. § 7-12 kan sende anmodning på vegne av sine deltakere/andelseiere.

Anmodningen kan fremsettes gjennom fullmektig. Det må da fremgå av anmodningen hvem den fremsettes på vegne av.

Forhåndsuttalelsen er bindende for alle instanser innen skatteforvaltningen. Det gjelder likevel bare dersom den anmodningen gjelder ønsker dette, og vedkommende etter at disposisjonen er gjennomført gir skriftlig melding om dette til det ligningskontor som skal behandle saken.



Hvis slik melding ikke er gitt innen selvangivelsesfristen, vil retten til å benytte uttalelsen normalt falle bort.

Senere instanser i skatte- og avgiftsforvaltningen er også bundet av forhåndsuttalelsen, når førsteinstansen var det. Dette gjelder likevel ikke dersom skattyteren erklærer overfor instansen at forhåndsuttalelsen ikke ønskes lagt til grunn. En slik erklæring kan ikke trekkes tilbake.

Skattedirektoratets forhåndsuttalelse er bare bindende dersom den disposisjon uttalelsen gjelder for er i samsvar med den disposisjon som faktisk er gjennomført. I meldingen til ligningskontoret 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 år uttalelsen ble gitt. Dersom det gjennomføres regelendringer som endrer rettstilstanden, går disse reglene foran det som er bestemt i uttalelsen.

Uttalelsen kan ikke påklages, og den kan heller ikke bringes inn for domstolene. Skattedirektoratet 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 domstol etter de ellers gjeldende bestemmelser.

## **2 Anmodningens innhold**

Forespørselen skal være skriftlig og sendes til: Skattedirektoratet, Postboks 6300 Etterstad, 0603 Oslo.

Forespørselen 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 av 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.

## **3 Hva den bindende forhåndsuttalelse kan omhandle**

Man kan bare be om uttalelse om egne skatteforhold, og forholdene må angå norsk skatte- og avgiftslovgivning, herunder skatte- og avgiftsplikt til Svalbard.

Bare framtidige planlagte disposisjoner kan tas opp i en anmodning. Ordningen skal gi svar på vanskelige rettsspørsmål i skatte- og avgiftslovgivningen. Spørsmål vedrørende verdsetting, bevisbedømmelse og skjønnsutøvelse vil ikke bli behandlet.

Skattedirektoratet kan avvise saker. Dette kan bl.a. gjelde saker hvor gebyr ikke er betalt, saker som ikke er av vesentlig betydning for den som spør eller for allmennheten, saker som antas å bli uforholdsmessig ressurskrevende i forhold til uttalelsens betydning for den som har fremsatt anmodningen, eller saker hvor skattyter ikke gir tilstrekkelige opplysninger til at skatteetaten kan avgjøre problemstillingen.

#### **4 Gebyr**

Det skal betales gebyr for hver anmodning om bindende forhåndsuttalelse som sendes Skattedirektoratet. Gebyret for bindende forhåndsuttalelser er knyttet opp til størrelsen på rettsgebyret på følgende måte:

- For fysisk person, dennes bo og enmannsforetak, samt ikke regnskapspliktig juridisk person: to ganger rettsgebyret
- For små foretak etter regnskapsloven: åtte ganger rettsgebyret
- Øvrige foretak: femten ganger rettsgebyret.

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 Skattedirektoratet anser dem 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 eller sameie som nevnt i sktl. § 10-40, eller et boligselskap som nevnt i sktl. § 7-12.

Gebyr skal betales samtidig som forespørselen blir sendt Skattedirektoratet. For at behandlingen av en sak skal kunne starte så raskt som mulig, bør det sammen med forespørselen sendes en bekreftelse på at gebyret er betalt. Gebyret betales til konto: 7694 05 10496.

#### **5 Publisering av uttalelsene**

En kopi av uttalelsen oversendes skattyterens likningskontor og Finansdepartementet til orientering. I tillegg vil avgitte forhåndsuttalelser bli anonymisert og lagt ut på skatteetaten sine internettsider på [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no).

## **Bolig - andelshaver i boligselskap**

- *Sktl. § 4-10 (2), § 7-10 (1) bokstav d, § 7-12 og § 10-1 (2).*
- *FSFIN § 7-12 og § 7-21.*
- *FSSKD § 7-12 og § 7-21-10.*
- *Forskrift av 30. oktober 1992 nr. 773 om Levering av ligningsoppgaver fra boligselskap (lignl. og sktl.).*

### **1 Generelt**

#### ***1.1 Ligning av andelshaverne***

Når boligselskap omfattes av reglene nedenfor og derfor ikke er eget skattesubjekt, skatlegges andelshavere (utenom kommune og skattefrie institusjoner) for:

- andel av selskapets nettoformue,
- inntekt av egen bolig og
- andel av visse inntekter og kostnader i selskapet, se nedenfor.

Er vilkårene nedenfor ikke til stede skal boligselskapet lignede etter de ordinære reglene for aksjeselskap, dersom det dreier seg om et boligaksjeselskap eller annen selskapsform likestilt med aksjeselskap, jf. sktl. § 10-1 og § 2-2 (1), se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

## **1.2 Hvilke boligselskaper omfattes av reglene**

### **1.2.1 Hovedregel**

Boligselskap (borettslag og boligaksjeselskap) er ikke eget skattesubjekt når det har til hovedformål å skaffe andelshaverne bolig i hus eiet av selskapet. Forutsetningen er at ett av de tre vilkårene nedenfor er til stede:

- minst 85 pst. av selskapets leieinntekt kommer fra:
  - personlige andelshavere eller aksjonærer
  - 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 pst. av andelskapitalen eies av en kommune sammen med personer som har boligleiligheter i vedkommende eiendom eller
- over 50 pst. av andelskapitalen eies av kommunen alene.

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, også 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 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 pst. kravet.

Selv om vilkårene ovenfor er oppfylt, kan boligselskapet falle utenfor reglene hvis boligselskapets hovedformål ikke er å gi andelshaverne mv. bolig i hus eiet av selskapet. Dette gjelder f.eks. når en større andel av boenhetene fremleies av andelshaverne. Dette vil også kunne forekomme etter en konkret vurdering når en mindre andel av boenhetene fremleies av andelshaverne over et lengre tidsrom.

Reglene omfatter ikke selskaper som har til formål å skaffe andelshaverne fritidsbolig.

### **1.2.2 Unntak**

Er vilkåret om andel av boligselskapets leieinntekter ikke oppfylt, kan boligselskapet søke ligningskontoret om at ligningen likevel foretas etter hovedregelen. Dette kan blant annet være tilfelle når:

- pst. 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 pst. kravet ikke oppfylles er at markedsleie for andre enn andelshaverne mv. er forholdsvis høyere enn andelshavernes husleie.

Om søknadens innhold, se FSSKD § 7-12-3.

## **2 Formue**

### **2.1 Generelt**

Boligselskapets formue består av ligningsverdien av faste eiendommer sammen med brutto annen formue, med fradrag for selskapets gjeld.

Andelshavernes innskudd i selskapet, anses i denne forbindelse ikke som selskapets gjeld. Innskudd vedrørende leiligheter som ikke er ferdigstilt ved årets utgang fradras likevel som gjeld.

Andelshavere med leiligheter som ikke er ferdigstilt ved utgangen av året formuesbeskattes bare for eventuelt innbetalt innskudd.

### **2.2 Rett til å kreve ligningsverdien nedsatt – 30 pst. regelen**

Andelsleiligheter i boligselskap kommer inn under regelen om rett til å kreve ligningsverdien nedsatt etter 30 pst. regelen. Om nedsettelse av ligningsverdien etter 30 pst. regelen, se stikkord pkt. 2.3 «Nedsettelse av ligningsverdien». Også en andelshaver i boligselskap har rett til å kreve ligningsverdien nedsatt etter 30 pst. regelen. Slik klage behandles på vegne av, og med virkning for, alle andelshavere i boligselskapet.

## **3 Fordeling av formue/gjeld på den enkelte andelshaver**

### **3.1 Valg av fordelingsmetode**

Generalforsamlingen velger hvordan formue/langsiktig fellesgjeld skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er fordeling etter:

- Husleibrøk eller
- Andelsbrøk og andelskonto.

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader.

### **3.2 Fordeling etter husleibrøk**

Den enkelte andelshavers andel av boligselskapets formue og gjeld beregnes til en forholdsmessig andel basert på forholdet mellom husleie på årsbasis for andelshavers leilighet og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år. Denne fordelingen foretas selv om ikke 50 pst. av leilighetene er ferdigstilt ved inntektsårets begynnelse.

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 leiet ut direkte av selskapet til andre enn andelshavere eller leietakere som nevnt ovenfor ikke tas med.

Bare formue som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere, kommer til beskatning. Den formue og gjeld som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning.

### **3.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto**

#### **3.3.1 Andelskonto**

Ligningsverdi: For hver enkelt boenhet føres en egen konto med boenhetens andel av eiendommens ligningsverdi. For nye boligselskaper fordeles ligningsverdien etter forholdet mellom boenhetens innskudd med tillegg av andel av fellesgjeld og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld. Kontoen korrigeres for senere endringer i ligningsverdien som

følge av påkostninger eller andre omstendigheter. Endring i ligningsverdi fordeles mellom boenhetene i samsvar med hvordan påkostningene mv. faktisk er foretatt, og får virkning for etterfølgende inntektsår.

Langsiktig fellesgjeld (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.

### *3.3.2 Andelsbrøk*

Øvrige formuesposter fordeles etter andelsbrøk. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld. Ved overgang fra husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto, se nedenfor under pkt. 6 «Endring av fordelingsmetode».

## **4 Inntekter og kostnader i perioden før halvparten av leilighetene er ferdigstilt**

### **4.1 Generelt**

For perioden frem til det inntektsår da minst halvparten av boenhetene (regnet etter antall) som boligselskapet skal oppføre er ferdigstilt per 1. januar, skal ligningen gjennomføres etter reglene nedenfor.

### **4.2 Inntekt av egen leilighet**

#### *4.2.1 Egen bruk*

Andelshaver som bor i egen leilighet før halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i inntektsåret skal ikke skattlegges for bruk av egen bolig i vedkommende år.

#### *4.2.2 Fremleie*

Inntekt av fremleie av egen leilighet i år før halvparten av boenhetene er ferdigstilt per 1. januar i året, er skattefri.

### **4.3 Akkumulering av selskapets inntekter og kostnader**

De av boligselskapets inntekter/kostnader av den art som ellers kommer til inntekt/fradrag utenom prosentinntekten ved prosentligning av boliger, se nedenfor, akkumuleres frem til og med året før det år minst halvparten av antall leiligheter er ferdigstilt den 1. januar. Deretter kommer det akkumulerte over-/underskudd til inntekt/fradrag hos andelshaverne i de påfølgende fire år, med en fjerdedel hvert år, se nedenfor.

## **5 Inntekter og kostnader fra og med det året minst halvparten av leilighetene er ferdigstilt**

### **5.1 Inntekt av egen leilighet**

#### *5.1.1 Generelt*

Fra og med det inntektsår da minst halvparten av boenheter som er oppført/skal oppføres er ferdigstilt per 1. januar, skal andelshaveren skattlegges for inntekt av egen leilighet, enten i form av prosentligning dersom han bruker boligen selv, eller direkte ligning dersom boligen leies ut.

#### *5.1.2 Prosentligning*

De av andelshaverne som har tatt boligen i bruk skal prosentlignes for fordel ved bruk av egen bolig, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Som «eier» anses i denne sammenheng skattyter som har andel med tilhørende boret i boligselskapet. Vilkårene for prosentligning vurderes individuelt for hver boenhet. De vanlige vilkår for prosentligning må være tilstede, f.eks. at skattyteren ikke har leiet ut boligen i mer enn halvparten av den perioden i året leiligheten har vært ferdigstilt. De vanlige regler for beregning av prosentinntekt legges til grunn; har f.eks. leiligheten vært ferdigstilt bare en del av året, reduseres prosentinntekten tilsvarende.

Andelshavers andel av boligselskapets totale ligningsverdi danner grunnlaget for beregningen av andelshavers prosentinntekt. Om fordeling av selskapets ligningsverdi på andelshaverne, se ovenfor under pkt. 3 «Fordeling av formue/gjeld på den enkelte andelshaver».

#### *5.1.3 Inntekt ved andelshavers fremleie*

Leier andelshaver ut sin leilighet i slikt boligselskap i et slikt omfang at leiligheten etter en individuell vurdering ikke kan prosentlignes, skal andelshaveren beskattes for leieinntekten inklusiv ev. leieverdi ved egen bruk, fratrukket egne kostnader som husleie til boligselskapet, egne vedlikeholdskostnader, forsikring o.l. Se stikkord «Bolig - direkte ligning».

#### *5.1.4 Eier bare en del av året*

Har andelseieren vært eier av boligen bare en del av året, skal han bare skattlegges for prosentinntekt for den periode han har vært andelseier.

### **5.2 Selskapets inntekter/kostnader**

#### *5.2.1 Generelt*

I tillegg til eventuell prosentinntekt for fordel ved bruk av egen bolig, skal andelshaveren lignes direkte for selskapets nettoresultat som ikke er av den art som omfattes av prosentligningen ved prosentligning av boliger. Andelshavers andeler i boligselskapets ligningsmessige inntekter, kostnader, formue og gjeld blir innberettet på egen blankett (RF-1139) fra boligselskapet.

Andelshavere som direktelignes på grunn av fremleie skal ha fradrag for sin husleie. Vedkommende skal derfor ikke skattlegges for/ha fradrag for sin andel av selskapets inntekter/kostnader som vedkommende år gjøres opp gjennom husleien. Dette gjelder f.eks. renteinntekter og renter av gjeld.

#### *5.2.2 Inntekter som ikke omfattes av prosentligningen*

Inntekter utenom prosentligning er f.eks. eventuelle gevinster ved realisasjon av formuesobjekter tilhørende selskapet, renteinntekter og eventuelt andre inntekter, utenom husleie fra de av selskapets eiendommer hvor ligningsverdien inngår i grunnlaget for prosentinntekten.

#### *5.2.3 Kostnader som ikke omfattes av prosentligningen*

Kostnader utenom prosentligning er f.eks. direkte fradrag for tap ved realisasjon av selskapets eiendommer, rentekostnader, pensjonspremie til heltidsansatte og for kostnader som skyldes ekstraordinær skade, samt kostnader som boligselskapet har hatt, men som ikke har tilknytning til prosentlignede eiendommer og ikke er private kostnader for andelshaverne.

#### *5.2.4 Akkumulert over- eller underskudd*

Fra og med det inntektsår minst halvparten av leilighetene som selskapet skal oppføre er ferdigstilt per 1. januar skal akkumulert over- eller underskudd fordeles til inntekt/fradrag hos andelshaverne over fire år, med en fjerdedel hvert år.

### **5.3 Fordeling av inntekter/kostnader på den enkelte andelshaver**

#### **5.3.1 Valg av fordelingsmetode**

Generalforsamlingen velger hvordan inntekter og kostnader skal fordeles mellom andelshaverne. Fordelingsmetodene er fordeling etter:

- Husleiebrøk eller
- Andelsbrøk og andelskonto.

Det må velges samme fordelingsmetode for formue/gjeld og inntekter/kostnader.

#### **5.3.2 Fordeling etter husleiebrøk**

De av boligselskapets inntekter og kostnader som etter dette skal lignedes hos andelshaverne, fordeles mellom andelshaverne etter forholdet mellom påløpt husleie for andelshaver i året, og totalt påløpt husleie for samtlige boenheter for andelshavere vedkommende år.

I boligselskapets totale påløpt husleie i året, inngår også påløpt/stipulert husleie for boenheter som står tomme eller ikke er ferdigstilt. Derimot skal husleie for boenheter som er leiet ut direkte av selskapet til andre andelshavere eller leietakere nevnt ovenfor, ikke tas med.

Bare de inntekter og kostnader som etter denne fordelingen skal tilordnes andelseiere som prosentlignedes i inntektsåret, kommer til inntekt/fradrag. De inntekter og kostnader som tilordnes andre boenheter, vil ikke komme til beskatning/fradrag.

#### **5.3.3 Fordeling etter andelsbrøk og andelskonto**

Renter av langsiktig fellesgjeld fordeles på samme måte som gjelden. De rentene som er påløpt på andelshaverens andel av fellesgjelden, skal innberettes på andelshaveren, se stikkord «Renter av gjeld».

Øvrige inntekter og kostnader fordeles etter andelsbrøk. Andelsbrøken fastsettes etter det opprinnelige forholdet mellom den enkelte boenhets innskudd med tillegg av andel fellesgjeld og samlet innskudd med tillegg av samlet fellesgjeld.

#### **5.3.4 Realisasjon av andel**

Ved realisasjon av andel i året fordeles inntekter og kostnader forholdsmessig mellom den nye og den tidligere andelshaveren. Fordelingen skjer etter antall hele måneder hver har vært eier av andelen. Overdragelsesmåneden tilordnes den nye andelshaveren.

#### **5.3.5 Ikke-bruk**

Har boligen bare vært brukbar som bolig en del av inntektsåret, slik at prosentinntekten settes til null for det hele antall måneder boligen ikke har vært i bruk, skal selskapets inntekter og kostnader likevel fordeles til beskatning/fradrag hos andelshaver.

### **5.4 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Selskapets inntekter/kostnader som skal lignedes hos andelshaverne inntektsføres/fradras etter de vanlige regler, se stikkordene om tidfesting.

## **6 Endring av fordelingsmetode**

Ved overgang fra fordeling etter husleiebrøk til andelsbrøk og andelskonto gjelder:

- Poster som skal fordeles etter andelskonto: Inngående verdi på kontoene skal fastsettes i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår.
- Poster som skal fordeles ved andelsbrøk: 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, kan generalforsamlingen vedta at fordelingen skal skje i samsvar med husleiebrøken for siste inntektsår.

Ved overgang til fordeling etter andelskonto i inntektsåret, kan generalforsamlingen vedta at inngående verdi på andelskontoen skal fastsettes med utgangspunkt i husleiebrøken, men likevel slik at det korrigeres for særlige omstendigheter ved enkelte boenheter som bør ha betydning for fordelingen.

## **7 Hvem skal ligned**

### **7.1 Formue**

Den forholdsmessige andel av boligselskapets formue beskattes hos den som var eier av andelen ved utgangen av inntektsåret.

### **7.2 Inntekt**

#### **7.2.1 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 eier andelen.

#### **7.2.2 Ektefeller**

For ektefeller tilordnes andel av inntekt, eventuelt kostnader, til den som var eier i inntektsåret. Ved separasjon eller skilsmisse henføres inntekten/kostnaden til den som har bodd i leiligheten og har betalt husleien i inntektsåret, selv om den annen ektefelle var andelseier.

#### **7.2.3 Ikke-meldepliktige samboere**

Om hvem av ikke-meldepliktige samboere som skal ligned for inntekt/ha fradrag for kostnader i boligselskap, se stikkord «Samboere».

#### **7.2.4 Fremleie**

Den som leier leilighet av andelshaver skal ikke under noen omstendighet beskattes for inntekt av/ha fradrag for kostnader i boligselskapet.

#### **7.2.5 Fremleie til nærstående**

Ved fremleie til nærstående mot at disse bærer alle driftskostnadene, herunder husleie og øvrig vedlikehold av leiligheten, kan den nærstående prosentligned for andelsleiligheten såfremt vilkårene for prosentligning for øvrig er til stede (i slike tilfeller gis ikke bunnfradrag). Eieren av andelsleiligheten skattlegges for leilighetens andel av andelslagets øvrige inntekter og kostnader. I andre tilfeller foretas direkte ligning av eieren og vanlig fordelsbeskatning for verdien av fri bruk av boligen på brukerens hånd, se stikkord «Bolig - fri bolig».

## **8 Realisasjon av andel i boligselskap**

Skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved andelshavers realisasjon av sin andel i slikt boligselskap, følger de vanlige regler om eier/botid. Om beregning av eier/botid og



gevinst/tap ved realisasjon av bolig, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

## **9 Boligselskapets plikter**

Boligselskap, som ikke lignedes som eget skattesubjekt, skal innen 31. januar året etter inntektsåret gi Skattedirektoratet oppgaver over de beløpsposter som skal legges til grunn for ligningen av andelshaveren. Boligselskapet skal gi oppgave over den enkelte andelshavers andel av ligningsverdi (som er grunnlag for beregning av prosentinntekten og som er skattepliktig som formue) og andel av øvrige inntekter og kostnader samt andel av øvrig formue og gjeld. Har boligselskapet fått melding om at flere eier en andel sammen, skal det gis en oppgave for hver eier der fordeling av ligningsverdi, inntekter, kostnader, formue og gjeld skal skje i forhold til antall eiere. Hvis boligselskapet er kjent med at andelshaveren i løpet av inntektsåret har fremleiet sin bolig skal det gis opplysninger om dette i oppgaven. Om rett til prosentligning se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

## **10 Flere kommuner**

Prosentinntekt fra boenhet i boligselskap og andel i boligselskapets ligningsverdi er underlagt stedbunden beskatning på vanlig måte. For øvrige inntekter/kostnader og formue, se stikkord «Skattestedet».

# **Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg**

*Sktl. §§ 5-1 og 5-15 (1) bokstav j nr. 6.*

## **1 Hovedregel**

I utgangspunktet er verdien av eget og familiens arbeid på eget bygg eller anlegg skattepliktig inntekt. Verdien av det utførte arbeidet skal beskattes i det året arbeidet er utført. Inntekten er ikke personinntekt med mindre arbeidet er utøvet i virksomhet som er delingspliktig.

## **2 Unntak fra skatteplikt**

### **2.1 Generelt**

Unntatt fra skatteplikt er den fordel som oppstår ved at skattyteren og dennes husstand utfører fritidsarbeid på egen bolig og fritidseiendom forsåvidt gjelder den del av bygget som skattyter skal bruke til eget fritids- eller boligformål. 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 Utv. 2001/1644.

Fritaket kan også omfatte arbeid med å klargjøre tomt for bygging, f.eks. opparbeidelse av vei, vann og kloakk. Forutsetningen er at opparbeidelsen av vei, vann og kloakk har en tilstrekkelig nærhet til boligbygget.

Når det gjelder verdien av arbeid med å anlegge en vanlig hage omfattes dette også av fritaket.

Fritaket gjelder også for verdien av arbeid på egen bodel i bygg som sett under ett er avskrivbart, idet egen bodel 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 i Utv. 1995/1176. Således vil fritidsarbeid med oppføring av bolig være skattepliktig for såvidt gjelder arbeid på den del som skal leies ut/brukes av andre selv om boligen prosentlignes. 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. Hva som er fritid sees i forhold til det normale for vedkommende yrkesgruppe. Fritaket for inntektsbeskatning gjelder f.eks. ikke for den som tar seg fri fra sitt ordinære arbeid for å utføre byggearbeid eller som er arbeidsledig eller sykmeldt. Se HRD i Utv. 1966/501. Det er likevel antatt at skattytere som har fylt 70 år ikke bør skattlegges for noen del av verdien av arbeide 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 ekstraintekter i kortere eller lengre tid. Såfremt alderspensjonisten 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 måtte tas opp til beskatning.

Tilsvarende vurdering legges også til grunn ved uførepensjonisters arbeid på eget bolig-/fritidsbygg.

Når hjemmевærende ektefelle utfører arbeid på eget bolig-/fritidsbygg, se URD i Utv. 1992/261.

### **3 Skadeserstatning**

Om skattlegging av skadeserstatning når skattyteren utbedrer skaden selv, se stikkord «Skadeserstatning».

### **4 Vennearbeid**

Gratisarbeid (dugnad) som venner utfører, er ikke skattepliktig for eieren av eiendommen. Avtalt byttearbeid er derimot å anse som arbeid utført mot vederlag.

### **5 Dugnadsinnsats i borettslag**

Reduseres husleie i borettslag på grunn av dugnadsinnsats, er dette i prinsippet en skattepliktig fordel.

Er husleiereduksjonen mindre enn verdien av den enkelte bolig/leilighets forholdsvis andel av det felles arbeid som egner seg for dugnad, skal fordelingen ikke skattlegges.

### **6 Ligningen**

Ved ligningen for det år arbeidet er utført, må det tas standpunkt til om betingelsene for skattefrihet er til stede. 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 næringsvirksomhet, skattlegges det i samme kommune som virksomhetsinntekten.

## **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 i Utv. 2001/1644.

### **8.2 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 haveanlegg mv., men derimot ikke vedlikehold.

Verdien av eget arbeid skal svare til hva det ordinært ville kostet å få arbeidet utført av andre. Leveres timeoppgaver eller annen tidsangivelse som holdepunkt for verdsettelsen, vil timegodtgjørelsen for ikke-håndverkere i regelen måtte settes lavere enn det en håndverker ville ha oppnådd. Ved fastsettelse av inngangsverdien tas også hensyn til gratisarbeid som venner mv. har utført.

## **Bolig - direkte ligning**

*Sktl. § 6-11, § 6-15, § 6-41, § 7-1 bokstav b, § 7-10 (7) og § 7-20. Lignl. § 4-4 nr. 1. Forskrift av 4. desember 1984 nr. 2280 om fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom (lignl.).*

### **1 Generelt**

Boligeiendom/seksjon som ikke prosentlignes, skal lignes direkte (regnskapslignes). Om hvilke boliger som skal prosentlignes og om tidspunkt for eventuell endring av ligningsmåte, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom». Ligningsmåten skal vurderes for hvert år.

Nettoinntekten ved regnskapsligning fastsettes slik:

- Brutto utleieinntekt opptjent i året,
- + Eventuelt skjønnsmessig fastsatt fordel ved bruk av eiendom til egen bolig (egenleie),
- Driftskostnader påløpt i året (f.eks. vedlikehold, forsikring, festeavgift, eiendomsskatt og kommunale avgifter).

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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Er en bolig som eies av flere utleid i fellesskap til andre enn eierne vil dette være et sameie som skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **2 Bruttoinntekt**

### **2.1 Egenleie**

Hvis skattyteren selv bor i en del av eiendommen, tas brutto leieverdi for skattyterens egen leilighet med som inntekt. Denne leien fastsettes etter skjønn. De leier som ellers betales i eiendommen, vil være veiledende. Om prinsippene for verdsettelse av fordelen av egenleie, se stikkord «Bolig - fri bolig» under pkt. 2 «Fastsettelse av fordelen».

Har skattyter bodd i hele eiendommen mindre enn halve eiertiden i inntektsåret, men skattyteren for øvrig ville ha oppfylt kravene til prosentligning, settes fordel ved egen bolig (brutto egenleie) til 0,5 pst. av ligningsverdien for hver hele måned eieren selv har brukt hele eiendommen. Har vedkommende i slike tilfeller bare brukt en større del av eiendommen, reduseres fordelen forholdsmessig.

### **2.2 Utleie av møblert bolig/fritidshus**

Den andel av inntekten som knytter seg til utleie av inventar, er skattepliktig sammen med leieinntekten. Om fradrag for slitasje av innboet, se stikkord «Innbo og løsøre».

### **2.3 Spesielt om utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap**

Se stikkord, «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 5.5 «Spesielt om delvis utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, generelt».

## **3 Fradrag i inntekten**

### **3.1 Vedlikehold, generelt**

I driftskostnadene skal ved regnskapsligning medtas årets vedlikeholdskostnader, dvs. kostnader som pådras for å sette eiendommen tilbake i den standard den en gang befant seg i.

Nærmere om hva som er fradragsberettigede vedlikeholdskostnader, se stikkord «Vedlikehold».

Om fradragsrett for eget arbeid med vedlikehold, se stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg».

### **3.2 Vedlikehold, overgang fra prosentligning til direkte ligning hos samme eier**

#### **3.2.1 Generelt**

Hvis eieren i løpet av ett eller flere av de foregående 5 årene har vært prosentlignet for boligen, reduseres vedlikeholdsfradraget for den del av kostnadene som overstiger kr 10 000 med 10 pst. for hvert av årene med prosentligning.

Fradrag for vedlikeholdskostnader skal beregnes slik:

Antall år med prosentligning i siste 5-årsperiode:

5 år

4 år

3 år

2 år

Fradrag for vedlikeholdskostnader gis med:

kr 10 000 + 50 pst. av det som overstiger kr 10 000

kr 10 000 + 60 pst. av det som overstiger kr 10 000

kr 10 000 + 70 pst. av det som overstiger kr 10 000

kr 10 000 + 80 pst. av det som overstiger kr 10 000

	000
1 år	kr 10 000 + 90 pst. av det som overstiger kr 10 000
0 år	Fullt fradrag.

Om overgang fra direkte ligning til prosentligning, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom»

### *3.2.2 Fredede bygninger mv.*

Går en fredet bygning mv. som tidligere har vært prosentlignet hos samme eier, over til å bli direktelignet etter krav fra eieren, gjelder begrensingsreglene ovenfor for vedlikeholdskostnader også i disse tilfellene. Om hvilke bygninger som omfattes, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 3.1 «Generelt».

### **3.3 Fradrag for reise til utleiebolig**

Kostnader i forbindelse med reiser som er utført med tilknytning til utleievirksomheten, f.eks. ved visninger, vedlikehold og tilsyn, vil normalt være fradragsberettiget som arbeidsreiser eller yrkesreiser. Om grensen, se «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

## **4 Fremleie av bolig**

### **4.1 Leiet bolig**

Nettoinntekt ved hel eller delvis fremleie av leiet bolig er skattepliktig.

### **4.2 Leilighet i boligselskap**

Om fremleie av leilighet i boligselskap, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

### **4.3 Flere kommuner**

Inntekten ved fremleie av bolig er undergitt stedbunden skattlegging for personlige skattytere.

## **5 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Om tidfesting av inntektsføring av husleie, fradragsføring av kostnader mv., se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

## **6 Opplysningsplikt**

Om opplysningsplikt ved utleie av bolig, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold».

# **Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)**

*Sktl. § 7-10 (5). FSSKD § 7-21. Takseringsreglene § 1-3-26» Skjønnsmessig fradrag for bruk av hjemmekontor».*

## **1 Betingelsene for fradrag**

Kostnader til hjemmekontor er fradragsberettiget.

Med hjemmekontor menes eget/egne rom i hjemmet som utelukkende benyttes i eierens inntektserverv, f.eks. arbeidsrom i lønnet erverv, legekontor, frisørsalong, lager 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 «Bolig - direkte ligning» og «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom». Om grensen mellom godtgjørelse for hjemmekontor og utleie av rom, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

## **2 Beregning av fradraget**

### **2.1 Hjemmekontor i prosentlignet bolig**

#### *2.1.1 Standardfradrag*

I de tilfelle hjemmekontor godkjennes i prosentlignet bolig, herunder andelshavers leilighet i boligselskap, gis fradrag med 6,5 pst. av den del av ligningsverdien som faller på det benyttede hjemmekontor. Hjemmekontorets andel av ligningsverdien fastsettes skjønnsmessig. Fordeling skjer i prinsippet på grunnlag av utleieverdien. Må hjemmekontoret og boligen ellers anses å være likeverdige, vil den skjønnsmessige fordelingen kunne bygge på arealfordelingen. Benyttes f.eks. 10 pst. av boligen med en ligningsverdi på kr 200 000, vil 6,5 pst. fradrag måtte beregnes av kr 20 000, dvs. et fradrag på kr 1 300. I tilfeller hvor skattyter har bodd i huset en del av året eller kun brukt hjemmekontoret en del av året, skal fradraget reduseres forholdsmessig.

#### *2.1.2 Redusert standardfradrag og faktiske kostnader*

I stedet for fradrag med 6,5 pst. under ett, kan skattyteren kreve fradrag for hjemmekontor med 5 pst. og i tillegg fradrag for faktiske driftskostnader av den art som ikke inngår i prosentligningen, f.eks. kostnader til vask, lys og oppvarming. Kostnadene må sannsynliggjøres/dokumenteres, herunder må det godtgjøres at de faktiske kostnadene som det kreves fradrag for, kun refererer seg til hjemmekontoret og ikke for noen del gjelder boligdelen av huset.

Det kan ikke gis fradrag for skattyterens eget eller ektefelles arbeid med renhold av arbeidsrom.

#### *2.1.3 Festet tomt*

For hus på festet tomt, medtas ikke tomtens verdi i beregningsgrunnlaget for prosentinntekten. Derimot skal tomtens verdi være med i grunnlaget for beregning av fradrag for hjemmekontor.

### **2.2 Hjemmekontor i egen direktelignet bolig**

Har skattyteren hjemmekontor i egen direktelignet bolig, skal fordelen ved å bo i egen bolig fastsettes på grunnlag av den delen av huset skattyter bor i, eksklusiv hjemmekontoret. Det gis følgelig ikke fradrag for leieverdien av hjemmekontordelen. Fradrag for kostnader vedrørende huset gis på vanlig måte. Det gis i tillegg et skjønnsmessig fradrag for hjemmekontorets andel av kostnader til lys og varme.

### **2.3 Hjemmekontor i leiet bolig**

Kreves fradrag for faktisk påløpne kostnader ved å holde hjemmekontor i leiet bolig, må samlede kostnader til husleie, lys og brensel fordeles skjønnsmessig på henholdsvis boligdelen og hjemmekontoret. Fordelingen bør 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.

#### **2.4 Skjønnsmessig fradrag**

Hvis opplysninger om fordeling av leieverdi eller areal ikke er oppgitt, gis skjønnsmessig fradrag med kr 1 350.

### **3 Minstefradrag**

Fradraget inngår i minstefradraget når bruken er knyttet til erverv av lønnsinntekt.

### **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 stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Utgiftsgodtgjørelser skal overskuddsberegnes etter nettometoden, hvor det gis fradrag etter reglene for hjemmekontor, såfremt vilkårene for dette er tilstede.

### **5 Stedet for fradrag**

Fradrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen dersom kostnadene ikke knytter seg til stedbundet inntekt i annen kommune.

## **Bolig - formue**

*Sktl. §§ 4-1 og 4-10. Forskrift av 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl.). Takseringsreglene § 1-1-1» Bolig- og fritidseiendommer».*

### **1 Generelt**

Formue i fast eiendom er skattepliktig enten eiendommen ligger i Norge eller i utlandet. Om unntak for skatteplikt i skatteavtale og om reglene for gjeldsfordeling, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 4.1.2 «Skatteavtale» og pkt. 17.1 «Norsk eiet fast eiendom/virksomhet i utlandet»

### **2 Bestående boligeiendommer som ikke er påkostet i inntektsåret**

#### **2.1 Generelt**

Ligningsverdien for boliger og fritidseiendommer skal ikke økes i forhold til 2001, dvs. gjeldende ligningsverdier skal videreføres, se gul del bak i boken under «Takseringsreglene - Skattedirektoratets takseringsregler for 2002».

Det er forrige års ligningsverdi som skal legges til grunn ved den prosentvise justeringen.

Tidligere oppjusteringer:

År	Økning	År	Økning
2001	15 pst.	1995	10 pst.
2000	10 pst.	1994	0 pst.
1999	0 pst.	1993	0 pst.

1998 5 pst. 1992 0 pst.  
1997 0 pst. 1991 10 pst.  
1996 0 pst. 1990 10 pst.

## **2.2 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 nedenfor.

## **2.3 Nedsettelse av ligningsverdien**

### **2.3.1 Generelt**

Det er ikke anledning til å foreta generell nedsettelse av ligningsverdiene i kommunen. Ligger ligningsverdien på enkelte eiendommer vesentlig over nivået på sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan imidlertid slike ligningsverdier settes ned etter en individuell vurdering. Ligningsverdien skal da settes i samsvar med ligningsverdinivået for sammenlignbare eiendommer i kommunen, og ikke til en bestemt andel av omsetningsverdien. Om adgang for lokale ligningsmyndigheter til å gi retningslinjer for fastsettelse av ligningsverdi, se HRD i Utv. 2001/1431.

### **2.3.2 30 pst.-grensen**

Ligger ligningsverdien for bolig eller fritidseiendom over 30 pst. av eiendommens markedsverdi, skal ligningsverdien settes ned etter krav fra skattyter. Ligningsverdien settes i slike tilfeller til høyst 30 pst. av markedsverdien. Se Ot.prp. nr. 1 (2001-2002) kapittel 16.

En nedsettelse forutsetter at skattyter har fremlagt tilstrekkelig dokumentasjon for eiendommens markedsverdi. Markedsverdien kan enten dokumenteres med takst/verdivurdering, eller observerbar markedsverdi. Dette grunnlaget må skrive seg fra tiden etter utlegging av forrige års ligning, for at det skal kunne ha virkning ved neste ligning.

Dokumenteres markedsverdien med takst/verdivurdering, er det et minstekrav at boligen er besiktiget innvendig og utvendig. Takst kan avgis av takstmann som normalt avgir takster i inntektsgivende aktivitet. Benyttes meglers verdivurdering, er det et minstekrav at megler har kjennskap til det aktuelle distrikt. Takster/verdivurderinger som lider av åpenbare feil og mangler kan settes til side.

Med observerbar markedsverdi menes oppnådd salgssum for den aktuelle eiendom eller helt 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 skattyteren sannsynliggjør at det ikke foreligger underpris. Foreligger annet interessefelleskap mellom kjøper og selger, må det vurderes konkret hvorvidt eiendommen er kjøpt til underpris.

Dersom en ligningstakst er nedjustert etter 30 pst. grensen legges det til grunn at en ny nedjustering ikke kan kreves de to påfølgende inntektsår og at en slik nedjustering ikke kan



kreves ved mindre avvik enn 20 pst. fra 30 pst. grensen. Således må ligningstaksten utgjøre minst 36. pst. av markedsverdien for at en ny nedjustering igjen kan kreves.

Nedsettelse på bakgrunn av 30 pst.-regelen skal ikke foretas for våningshus på gårdsbruk som direkte lignedes og avskrivbare kombinerte bygg.

### **3 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 boliger skal ikke settes høyere enn 30 pst. av kostprisen for bygning og grunn, inklusive verdien av eget arbeid.

Med kostpris menes her de kostnadene skattyter har hatt i forbindelse med ervervet av tomten og for å få bygget ferdigstilt, og ikke eiendommens omsetningsverdi.

Samme norm kan i så fall benyttes for tilbygg og påkostninger.

### **4 Hus på festet grunn**

Er verdien av grunnen tatt med i ligningsverdien for hus på festet grunn, må fradrag for grunnens verdi gjøres på festerens hånd når festeavtalen er tidsbegrenset. Bortfesteren formueslignes for grunnens verdi.

En fester med stetsevarig festekontrakt formuesbeskattes for tomtens verdi. Det gis fradrag for kapitalisert verdi av festeavgiften. Om skillet mellom stetsevarige og tidsbegrensede bruksretter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

### **5 Selveierleiligheter**

Selveierleiligheter behandles som boligeiendom, se ovenfor.

### **6 Seksjonert bygg**

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 og forretning. Boligseksjonen behandles etter reglene for boligeiendom, se ovenfor, mens avskrivbar seksjon behandles etter reglene i takseringsreglene § 2-1-1 «Faste eiendommer» og § 3-1-2 «Jordbrukseiendommer».

### **7 Boligsameier**

Eierseksjon i boligsameie behandles som boligeiendom når det gjelder fastsettelse av ligningsverdi, se ovenfor. I tillegg 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 stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

### **8 Boligselskap**

Boligselskapers ligningsverdi behandles på samme måte som boligeiendom, se ovenfor. Om beskatning av formue i borettslag og boligaksjeselskap, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

## **9 Leieboerinnskudd i andelsleilighet**

Om formuesbeskatning av leieboerinnskudd i andelsleilighet, se stikkord «Formue» under pkt. 7.11 «Leieboerinnskudd».

## **10 Utland**

Fast eiendom i utlandet skal verdsettes til ligningsverdi etter norske regler. Det tas utgangspunkt i salgsværdien der eiendommen ligger. For bolig- og fritidseiendommer må det legges til grunn tilnærmet samme forhold mellom ligningsverdi og salgsværdi som i vedkommende kommune i Norge. Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

# **Bolig - fri bolig**

*Sktl. § 5-1, § 5-10, § 5-12, § 5-15 (1) bokstav l, § 5-20 (3) og § 10-11. Forskrift av 21. juni 1993 nr. nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekk (sktbl.). Sk. nr. 1/1998 (Utv. 1998/477).*

## **1 Generelt**

### **1.1 Hovedregel**

Fordel ved hel eller delvis fri bolig tilhørende andre, er som hovedregel skattepliktig:

- utenfor arbeidsforhold etter sktl. § 5-20 (3),
- i arbeidsforhold etter sktl. § 5-1 og
- i aksjonærforhold som utbytte etter sktl. § 10-11.

Om deltakers bruk av bolig tilhørende selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Fordel ved å bo i ett rom alene eller sammen med noen går etter reglene om fritt losji, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold». Fordel ved å bo i mer enn ett rom, går etter reglene om fri bolig.

### **1.2 Unntak**

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav l.

Videre er fri bolig ikke skattepliktig dersom skattyter ville hatt fradragrett for kostnadene om han hadde dekket disse selv, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». F.eks. vil dette være tilfelle når skattyter får stilt bolig til disposisjon ved midlertidig innkvartering pga. arbeidsopphold utenfor hjemmet når skattyter har fast bolig som ikke er leiet ut et annet sted. Dette kan f.eks. gjelde stortingsrepresentanter.

## **2 Fastsettelse av fordelene**

### **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 eiet av arbeidsgiveren fordelsbeskattes på den ansattes hånd.

Alminnelige nivåhevinger av brutto leieverdier på tjenesteboliger bør ikke overstige 10 pst. per år. Unntaksvis kan leieverdien for boliger oppjusteres med inntil 20 pst. der leieverdien påviselig er blitt hengende etter det alminnelige nivå ellers.

Der det fra før er et påviselig høyere verdsettningsnivå enn i sammenlignbare områder, bør generell nivåheving unnlates. Se FIN referert i Utv. 1990/306.

Om verdsettelse av fri bolig i utlandet, se uttalelse fra SKD, inntatt i Utv. 1994/939.

### ***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, den har en luksuriøs innredning og/eller tilknytninger som svømmebasseng, brygge, båthus mv. Den leie som selskapet vil kunne få på det åpne markedet i slike tilfelle kan ofte ligge langt under selskapets oppofrelse. I slike tilfeller er ikke ligningsmyndighetene bundet til å verdsette verdien av fri bolig til hva selskapet kunne få ved utleie. I stedet kan leieverdien settes til beregnet kapitalkostnad tillagt gjennomsnittlige kostnader vedrørende eiendommen. Kapitalkostnaden beregnes som en prosentsats av den høyeste av eiendommens omsetningsverdi eller samlet kostpris. Satsen for forrentningen settes tilsvarende satsen for rimelige lån i arbeidsforhold. Sml LRD i Utv. 1994/1160. Se også URD i Utv. 1999/650.

### ***2.3 Prisregulering***

I kommuner som er underlagt pristakstplikt for leien ved utleie av boliger, må leien søkes fastsatt for de boliger som kommer inn under denne plikten, til hva høyeste lovlige leie antas å ville utgjøre. Har prismyndighetene fastsatt høyeste lovlige leie, benyttes denne ved skattingen av brukeren, eventuelt supplert med de lovlige tillegg som har kunnet foretas om fastsettelsen ligger noe tilbake i tid. Om regulering av husleie, se lov av 7. juli 1967 nr. 13 om husleieregulering mv. for boliger. (Loven er opphevet, men får pga. overgangsregler virkning frem til 01.01.2010).

### ***2.4 Innskudd***

Har brukeren betalt innskudd i forbindelse med disponeringen av bolig, skal det tas hensyn til dette ved verdsettelse av leieverdien.

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.

### ***2.5 Fri strøm, oppvarming mv.***

Ved verdsettelse av fordelen må det også tas hensyn til verdi av eventuell fri strøm, oppvarming mv. Om prinsipp for verdsettelse av fri oppvarming, se Sk.nr. 32/1981 (Utv. 1981/639).

### ***2.6 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 verdsettelsen av fri bolig eventuelt begrenses i forhold til en rimelig behovsstørrelse for den private boligbruk for den ansatte og hans familie. Se FIN 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 situasjon, hvor en blant annet tar hensyn til det behov arbeidsgiveren har for å pålegge boplikt. f.eks. 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 sjeldent 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 fastsettelse av en rimelig boligstørrelse 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. Det bør ikke bli tale om noen reduksjon før det er et markant avvik. Verdsettelsen av en vanlig familieleilighet bør ikke reduseres selv om barn som tidligere bodde der, er flyttet ut.

### **2.7 Prester mv.**

Ved verdsettelse av presteboliger må det tas hensyn til de særlige forhold tilknyttet den generelle boplikt som gjelder for prester. Boplikten følger prestene hele deres yrkeskarriere, de har så å si ingen alternative yrkesmuligheter uten boplikt. Det er hensynet til kirken og de respektive menigheter som har bestemt ordningen med boplikt. Praksis er meget streng og det gis praktisk talt aldri dispensasjon fra boplikten. Ved siden av at det ofte er kontorer i presteboliger, er det gjerne forutsatt at boligen skal brukes til samtaler med menighetsmedlemmer, til gruppemøter o.l.

Ofte vil den regulativbestemte husleie kunne tilsvare verdien av boligen for vedkommende prest. Dette vil typisk gjelde for eldre tradisjonelle presteboliger. Det skal likevel foretas en individuell verdsettelse av nyere presteboliger hvor det tas hensyn til de spesielle forhold som gjelder for prester. Ved verdsettelsen skal det ikke tas hensyn til den del av bygning som utelukkende benyttes som kontor, møterom mv. Se Sk.nr. 1/1998 i Utv. 1998/477.

Om verdsettelse av brenselstilskudd til prester, se takseringsreglene § 1-2-20 «Brenselstilskudd til prester».

Verdsettelsesprinsippene som gjelder for prester i statskirken, vil også kunne gjøre seg gjeldende for frelsesarmeoffiserer med beordringsplikt og prester i religiøse samfunn og organisasjoner når forholdene ellers er sammenlignbare. Se FIN i Utv. 1996/835.

## **3 Fri bolig i arbeidsforhold**

### **3.1 Forhåndsverdsettelse**

I tilfelle hvor arbeidsgiveren stiller bolig til disposisjon, og fordelen er skattepliktig inntekt for mottakeren, skal han straks kreve boligen verdsatt av ligningsmyndighetene. Dette gjelder også for bolig som arbeidsgiveren leier, og selv om arbeidstakeren betaler leie for bruken. Til dette benyttes blankett RF-1158 som sendes ligningskontoret for den kommune arbeidsgiveren hører hjemme eller har sitt kontor (hovedkontor). Ligningskontoret for denne kommunen foretar straks verdsettelse 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 man ellers måtte ha, jf. foran. Gjenparter av verdsettelsesblanketten hvor avgjørelsen fremgår sendes til arbeidsgiveren, skatteoppkrever og til mottakeren av ytelsen.

Fordel ved bruk av fritidseiendom skal ikke forhåndverdsettes.

### ***3.2 Innberetning***

Verdien av fordelten ved helt eller delvis fri bolig skal innberettes under kode 121-A i lønnsoppgaven.

Ved ligningen skal derfor ikke ligningskontoret gjøre noe tillegg for fri bolig når verdien er forhåndsverdsatt, se likevel nedenfor.

### ***3.3 Verdsettelse ved ligningen***

Ligningsmyndighetene for den kommune hvor mottakeren av ytelsen er skattepliktig etter bosted, skal normalt legge den samme verdi til grunn ved ligningen som er benyttet ved forhåndsverdsettelsen.

Forhøyelse av verdien kan bare foretas når det foreligger opplysninger om at den tidligere verdsettelse bygger på feilaktig grunnlag.

## **4 Fri bolig utenfor arbeidsforhold**

### ***4.1 Generelt***

Fri bruk av andres bolig er skattepliktig også utenfor arbeidsforhold, jf. sktl. § 5-20 (3). Brukeren inntektsbeskattes for fordelten. I dette tilfellet er det ligningsmyndighetene som må påse at dette blir gjort ved ligningsbehandlingen. Dekker brukeren noen av driftskostnadene, må det tas hensyn til dette ved fastsettelsen.

Betaler brukeren delvis vederlag, må eieren ta dette til inntekt dersom det ikke er prosentlignet bolig. Den øvrige del av utleieverdien lignes på bruker som ved helt fri bruk av bolig.

Fordelen ved helt eller delvis vederlagsfri bruk skattlegges uansett hvorledes fordelten 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.

Om brukere som er i nær familie med eieren og som selv dekker alle driftskostnader, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

### ***4.2 Aksjeutbytte***

Om behandlingen hos aksjeselskapet av ytelse av fri bolig som utbytte, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om behandlingen hos aksjonæren av fordel ved fri bolig, se stikkord «Aksjer - utbytte».

# Bolig - garasje

*Takseringsreglens § 1-2-30 «Garasje».*

## **1 Garasje som ligger på samme tomt som prosentlignet bolig**

Garasje som ligger på samme tomt som prosentlignet bolig inngår normalt i prosentligningen av boligen, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 4.1.2 «Prosentligning når det er flere bygninger». Dette gjelder også frittliggende garasjer som ikke er avskrivbare.

Nyttes garasjen til bil som utelukkende brukes i yrket, kan den samlede prosentinntekten reduseres. Slik reduksjon kan fastsettes etter samme regler som når et rom i prosentlignet bolig brukes til hjemmekontor. Se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)». Leies garasjen ut til andre formål, se URD i Utv. 1985/382.

## **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, yrkesbil eller arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, tillegges han for fordel ved egen bruk. Dette gjelder likevel ikke når bilen utelukkende brukes i yrket. Fordelen settes normalt til kr 160 per mnd. lik kr 1 920 per år per garasjeplass.

Leies garasjen ut, tas den faktiske leie til inntekt.

Skattyteren skal ha fradrag for alle kostnader vedrørende garasjen.

## **3 Garasje i avskrivbar bygning**

Garasje som inngår i ikke-seksjonert, avskrivbar bygning, lignes direkte. Når garasjen brukes av eieren til privatbil, yrkesbil eller arbeidsgivers bil som disponeres til privat bruk, tillegges han for fordel ved egen bruk, se ovenfor.

## **4 Garasje som ligger på særskilt matrikulert eiendom, rekkegarasje mv.**

Selveiet enkeltstående garasje som ligger på særskilt matrikulert tomt, inngår i prosentligningen av boligen dersom den nyttes i tilknytning til prosentlignet bolig 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 prosentlignes sammen med boligen skattyteren bebor, 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. Garasjer til lastebiler eller lignende spesialgarasjer, vil kunne komme i en annen stilling når disse er frittliggende.

### **5.2 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, antas å skulle følge 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. Se stikkord om «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Er garasjen avskrivbar 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 ikke reglene for bolig.

## **7 Garasjeleie fra arbeidsgiveren**

Betaler arbeidsgiveren lønnstakeren leie for garasje til bil som lønnstakeren disponerer privat, anses det ikke som et leieforhold med eksklusiv bruksrett og leien behandles som lønn i alle relasjoner. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver dekker kostnadene til garasjeleie.

# **Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom**

- *Sktl. kap. 7.*
- *FSSKD kap. 7.*
- *Forskrift av 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl. og sktl.)*

## **1 Generelt**

Reglene om prosentligning gjelder både for eiendommer som brukes av eieren som fast bolig og eiendommer som brukes av eieren som fritidsbolig. På de fleste områder er reglene de samme. Det er imidlertid forskjell i reglene for så vidt gjelder:

- kravet til eierens bruk som vilkår for prosentligning
- beregning av prosentinntekten (bunnfradrag) og
- behandlingen av utleieinntekter når eiendommen prosentlignes,

se nedenfor. (Videre er det forskjell på reglene ved realisasjon av eiendommen, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».)

Om skillet mellom fast bolig og fritidseiendom og om kravene til bruk av fritidseiendommen for at den skal prosentlignes, se nedenfor under pkt. 4.8 «Fritidseiendom». Om de særlige bestemmelsene om behandling av utleieinntekter for fritidseiendommer som prosentlignes, se nedenfor under pkt. 5.4.2 «Leieinntekt fra fritidseiendom».

## **2 Hovedregel**

### **2.1 Eiendom med én eier**

#### **2.1.1 Bruk til egen bolig**

Som hovedregel skal en boligeiendom prosentlignes når den er en:

- bolig/selveierleilighet/seksjon som ikke inneholder mer enn én familieleilighet (enebolig), og eieren har brukt minst halve bygningen/selveierleiligheten/seksjonen til egen bolig regnet etter utleieverdien, eller
- tomannsbolig og eieren bruker minst halvparten av den ene leiligheten til egen bolig regnet etter utleieverdien, og den andre leiligheten også brukes til boligformål.

Om hva som anses å være en ene- eller tomannsbolig, se nedenfor. Det er uten betydning om den delen av boligen som eieren ikke bruker til egen bolig, er brukt i eierens ervervsvirksomhet eller er leiet ut til boligformål eller næringsvirksomhet. Se likevel ovenfor om den andre leiligheten i en tomannsbolig.

Er vilkårene for prosentligning oppfylt skal boligen prosentlignes, dvs. at skattyter ikke kan velge at boligen likevel skal lignes direkte.

### *2.1.2 Bruk til fritidsbolig*

Prosentligning av fritidseiendom, opprettholdes selv om:

- eiendommen er utleid deler av året eller
- eiendommen er delvis utleid gjennom hele året

under forutsetning av at eieren over tid benytter fritidseiendommen i rimelig omfang og eiendommen ikke er gått over til å få karakter av utleieeiendom. Reglene om tomannsbolig og flermannsbolig gjelder ikke tilsvarende. Om hva som kan anses som fritidseiendom, se pkt. 4.8 «Fritidseiendom».

## **2.2 Eiendom med flere eiere (sameie)**

### *2.2.1 Generelt*

Et boligsameie blir normalt lignet etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden». I disse tilfellene skal sameierne prosentlignes hvis vilkårene for øvrig er tilstede.

I visse tilfeller skal sameiet deltakerlignes etter nettometoden, og da skal sameierne ikke prosentlignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### *2.2.2 Enebolig/fritidseiendom*

Eies en enebolig, fritidseiendom e.l. av flere i sameie, men bare brukes av en av sameierne som også dekker vedlikeholds-og andre driftskostnader, skal brukeren prosentlignes for eiendommens fulle ligningsverdi.

Eies en enebolig, fritidseiendom e.l. av flere i sameie, og brukes av sameierne i fellesskap (f.eks. samboende, søsken), skal sameierne prosentlignes hver for seg for sin eierandel. Om fordelingen av prosentinntekten mellom eierne, se nedenfor under pkt. 6 «Hvem skal tilordnes prosentinntekten».

### *2.2.3 Boligeiendom med to eller flere leiligheter*

Andel i ikke seksjonert boligeiendom med to eller flere leiligheter prosentlignes når eksklusiv bruksrett til leilighet tilsvare eierandelen og eieren av andelen bor i leiligheten, og de øvrige betingelser for prosentligning er til stede.

### *2.2.4 Tidsparter (time-share)*



Om ligning av tidspart i fritidseiendom (time-share), se stikkord «Bolig - tidsparter (time-share)».

### **2.3 Seksjonert bygg**

I seksjonert bygg anses hver seksjon som egen eiendom ved vurderingen av om seksjonen kan prosentlignes. Dette gjelder også om skattyteren eier flere eller alle seksjonene i bygningen. Se FIN i Utv. 1984/745.

Ligningsmyndighetene er bundet av kommunens godkjenning av hva hver seksjon omfatter. Seksjoneringen gis virkning fra tinglysningstidspunktet.

### **2.4 Eiendom eid av boligselskap**

Om prosentligning av andelshaver i boligselskap, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

### **2.5 Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren**

Når bolig f.eks. enebolig, kårbolig eller fritidseiendom brukes vederlagsfritt av eierens nære slektninger (f.eks. barn, søsken, foreldre, besteforeldre, søskenbarn, nevø/niese) og disse bærer alle driftskostnader, herunder indre og ytre vedlikehold, gjennomføres prosentligning på brukerne, såfremt vilkårene for prosentligning for øvrig hadde vært til stede, dersom brukeren hadde eid eiendommen. (I slike tilfeller gis ikke bunnfradrag).

I andre tilfeller foretas direkte ligning av eieren og vanlig fordelsbeskatning for verdien av fri bruk av boligen på brukerens hånd, se stikkord «Bolig - fri bolig». Dette vil for eksempel gjelde studentleiligheter som eies av foreldrene og disse dekker alle eller deler av kostnadene vedrørende leiligheten.

Hvis eieren leier ut del av en bolig, skal hele boligen direktelignes selv om slektninger benytter en øvrig del vederlagsfritt.

### **2.6 Bedriftshytte**

Eier en bedrift, som ikke er et aksjeselskap eller likestilt selskap, en bedriftshytte utenfor virksomhetskommunen, og denne stilles vederlagsfritt til disposisjon for ansatte, kan det i praksis godtas at hyttekommunen prosentligner bedriftshytten. (Prosentinntekten og de faktiske kostnader vedrørende hytten, skal da komme til fradrag hos bedriften i virksomhetskommunen).

### **2.7 Tidsperiode, bolig**

Prosentligning foretas alltid for hele kalenderåret. Har skattyteren bare eiet eiendommen en del av året, skal eventuell prosentligning foretas for hele hans eiertid i året.

En bolig kan således ikke prosentlignes og direkte lignes hos samme eier i samme inntektsår.

Eiendommen prosentlignes når vilkårene om egen bruk har foreligget minst halve året. Har skattyteren bare eid boligen en del av året, må vilkårene om egen bruk foreligge minst halvparten av skattyterens eiertid i året.

### **2.8 Utland**

Om skatteplikt for fast eiendom i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 5 «Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet».

### **3 Unntak fra prosentligning**

#### **3.1 Generelt**

Følgende boliger er alltid unntatt fra prosentligning:

- boliger som nyttes på annen måte enn nevnt ovenfor,
- våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment»,
- eiendom som eieren krever regnskapsignet, og som er:
  - fredet etter tidligere lov om bygningsfredning av 3. desember 1920 § 1-3 eller
  - fredet etter lov om kulturminner av 9. juni 1978 nr. 50 eller
  - regulert til spesialområde med formål bevaring etter plan- og bygningsloven § 25 nr. 6

Det er ikke tilstrekkelig at eiendommen er erklært verneverdig.

- eiendom/seksjon som hverken er ene- eller tomannsbolig, f.eks. fordi den inneholder tre eller flere familieeileiligheter, se Ot.prp. 42 (1974-75) side 24, 2. spalte,
- egen boligdel i avskrivbart bygg som ikke er seksjonert, eller som inngår i avskrivbar seksjon,
- bolig som er tilordnet selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden selv om deltakerne bor i den, og
- bolig som pendler eier og hovedsakelig benytter under arbeidsopphold (pendlerbolig). Om fradrag for kostnader, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» under pkt. 4.2.2 «Kostnader til egen pendlerbolig».

#### **3.2 Når boligen ikke prosentlignes**

Når vilkårene for prosentligning ikke er til stede, skal eiendommen lignes direkte i hele skattyters eiertid i året, se stikkord «Bolig - direkte ligning». Ved overgang fra prosentligning til direkte ligning på samme eiers hånd, se stikkord «Bolig - direkte ligning» under pkt. 3.2 «Vedlikehold, overgang fra prosentligning til direkte ligning hos samme eier».

### **4 Diverse spørsmål vedrørende vilkår for prosentligning**

#### **4.1 Flere bygninger**

##### **4.1.1 Hva regnes som en bygning**

Frittstående bygninger uten fysisk kontakt med hverandre, vil alltid anses som flere bygninger selv om de står på samme gårds- og bruksnummer og eies av samme eier.

Bygninger som ligger inn til hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som én bygning, må anses som én bygning med mindre de er seksjonert. Det er uten betydning at de ligger på hvert sitt gårds- og bruksnummer når det er samme eier.

I andre tilfeller må det vurderes konkret om et bygningskompleks anses som en eller flere bygninger. Brukes komplekset bare til boligformål, og alt har felles vegg helt eller delvis, eller er bundet sammen med en garasje e.l., taler dette for at komplekset skal anses som en bygning.

##### **4.1.2 Prosentligning når det er flere bygninger**

Er det flere selvstendige bygninger på en eiendom, vurderes i utgangspunktet hver bygning for seg med hensyn til vilkårene for prosentligning.

Frittliggende bygninger skal likevel vurderes sammen med hovedbygningen når bruken av bygningen totalt sett er nært og direkte knyttet til hovedbygning som eieren bor i. Dette gjelder både med hensyn til vilkårene for hvilke eiendommer som skal prosentlignes, og ved beregning av prosentinntekt. Bygningen vil som hovedregel kunne regnes som nært knyttet til hovedbygningen, dersom den har en mer eller mindre nødvendig tjenende funksjon for hovedbygningen, som hovedbygningen ikke selv kan tilby i tilstrekkelig omfang. Det kan til hjelp i denne sammenheng vurderes hvorfor bygningen i utgangspunktet befinner seg på eiendommen og om eiendommen totalt sett hadde fungert like tilfredsstillende for eierens eget boligbehov uten den tilliggende bygningen. Bod eller garasje vil typisk kunne være nært og direkte knyttet til hovedbygningen, se stikkord «Bolig - garasje».

I utgangspunktet kreves det at den frittliggende bygning faktisk brukes til slike tjenende funksjoner. Der det ikke foreligger faktisk bruk i perioder, må det vurderes skjønnsmessig om vilkåret er oppfylt.

Selv om den tilliggende bygningen også har funksjoner som ikke tjener hovedbygningen, vil det kunne være grunnlag for å vurdere den sammen med hovedbygningen. Det avgjørende må være om den tilliggende bygningen totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning for hovedbygningen. Hvor den tilliggende bygning både har tjenende funksjoner og ikke-tjenende funksjoner, må det kreves at:

- den tjenende funksjonen i seg selv har et ikke ubetydelig omfang. Det vil eksempelvis ikke være tilstrekkelig at den tilliggende bygning har påmontert hovedbygningens postkasse
- og den tjenende funksjon har et så stort omfang sett i forhold til den ikke-tjenende funksjonen, at den tilliggende bygning totalt sett har karakter av å være en tjenende bygning til hovedbygningen. Ved denne vurderingen vil ikke forholdet mellom leieverdien av den tjenende og den ikke-tjenende delen være avgjørende. Eksempelvis bør en dobbeltgarasje med en hybelleilighet over ses under ett med hovedbygningen, selv om leieverdien av hybelen er større enn leieverdien av garasjedelen. Det kan således ikke stilles noe krav om at minst halvparten av bygningen, regnet etter utleieverdien, må nyttes i tilknytning til hovedbygningen. Det viktige er ikke omfanget av bruken, men hovedbygningens behov for den tilliggende bygning. En kan som hjelp spørre om eiendommen totalt sett hadde fungert tilfredsstillende for eieren uten den tilliggende bygning.

I forhold til avskrivningsreglene skal hver bygning vurderes isolert. Bygninger som etter en slik vurdering er avskrivbare, vil aldri kunne inngå i prosentligningen selv om bygningen også har en tjenende funksjon til hovedbygningen, f.eks. garasje.

Hvis flere bygninger etter det ovenstående skal ses under ett, kan skattyter ikke velge å se bygningene hver for seg selv om det ville være til hans fordel. Bor skattyteren f. eks. i den ene leiligheten i en tomannsbolig og leier ut den andre, og i tillegg har en frittliggende tjenende garasje med en selvstendig hybelleilighet som leies ut, anses eiendommen som en flermannsbolig som skal direkte lignes.

Eksempel 1. To frittstående bygninger uten at den bygningen eieren ikke bor i er en tjenende bygning til den eieren bor i.

*På en eiendom som har en eier, ligger det et boligbygg (enebolig, tomannsbolig, hytte mv.) og en frittliggende bygning. Ved vurderingen av prosentligningen tas det utgangspunkt i hvilken av bygningene eieren bor.*

*Hvis eieren bor i boligbygget og den frittliggende bygningen ikke brukes til nødvendig funksjoner for de som bebor boligbygget, verken til garasje, boder ol., skal bygningene vurderes hver for seg i forhold til prosentligning. Dette gjelder uavhengig av hvilke andre ting den frittliggende bygning brukes til, f.eks til egen næringsvirksomhet, utleie til bolig, utleie av garasjer mv. Leies f.eks. den frittliggende bygning ut til andre, skal bygningene i slike tilfeller ses hver for seg også om de personer som bor i den frittliggende bygning bruker eneboligen til nødvendige funksjoner, f.eks til toalett og vaskerom.*

*Bygningene skal ses hver for seg om den frittliggende bygningen brukes av beboerne av boligbygget når denne bruken bare er sporadisk eller så liten omfang at den frittliggende bygningen mister karakter av å være tjenende bygning til den bygning eieren bor i. Dette vil f.eks gjelde når bruken av den frittstående bygningen er å ta vann fra utvendig kran til vanning av hagen eller til soverom for barn i ferier 4 uker i året og utleie til studenter resten av året. Videre vil det gjelde om eieren setter sin privatbil i en fellesgarasje som ligger i underetasjen på et bygg som har 4 leiligheter eller mer.*

*Bor eieren i den frittliggende bygningen, blir spørsmålet omvendt dvs. om boligbygget faktisk brukes til nødvendige funksjoner for den frittstående bygningen.*

*Hvis den frittliggende bygning ikke brukes verken av eieren eller andre, ses det bort fra den frittliggende bygning ved prosentligning.*

#### Eksempel 2. Spesielt om enebolig og frittliggende bygning.

*På en eiendom med bare en eier ligger en boligbygning med bare en familieleilighet (enebolig) som bebos av eieren og en frittliggende bygning.*

*Hvis den frittliggende bygningen faktisk brukes til nødvendig funksjoner for de som bebor eneboligen f.eks til garasje, boder, gjesterom mv., skal bygningene vurderes under ett i forhold til prosentligning selv om en del av den leies ut til andre eller brukes i egen næringsvirksomhet.*

*Skal eneboligen og den frittliggende bygningen etter dette vurderes under ett og de bare inneholder to familieleiligheter, skal bygningen behandles etter regelen om tomannsbolig. Har bygningene som skal ses under ett til sammen tre familieleiligheter, foreligger det en flermannsbolig som skal direkte lignedes.*

#### Eksempel 3. Spesielt om tomannsbolig og frittliggende bygning.

*På en eiendom med bare en eier ligger en tomannsbolig som bebos av eieren og en frittliggende bygning.*

*Hvis den frittliggende bygningen faktisk brukes til nødvendig funksjoner for de som bebor tomannsboligen f.eks. til garasje, boder, gjesterom mv., skal bygningene vurderes under ett i forhold til prosentligning. Det er ikke noe krav at denne bruken skal utøves av eieren. Det er tilstrekkelig at leieboeren i tomannsboligen bruker den frittliggende boligen til garasje.*

*Skal tomannsboligen og den frittliggende bygningen etter dette vurderes under ett og den frittliggende bygningen inneholder en eller flere selvstendig hybelleilighet og/eller familieleiligheter, skal bygningene behandles etter reglene om flermannsbolig.*

#### Eksempel 4. Spesielt om våningshus på nedlagt gårdsbruk og frittliggende bygning.

*På et nedlagt gårdsbruk med bare en eier, ligger et våningshus og en frittliggende bygning, f.eks låvebygning. Eieren bruker våningshuset til fast bolig eller til fritidsbolig.*

*Hvis den frittliggende bygningen faktisk brukes til nødvendig funksjoner for de som bebor våningshuset, f.eks til utedo, boder, garasje, gjesterom mv., skal bygningene vurderes under ett i forhold til vilkårene for prosentligning og bygningen skal inngå i grunnlaget for eventuell prosentligning.*

#### Eksempel 5. Spesielt om hytte og frittliggende bygning.

*På en fritidseiendom med bare en eier ligger det en hytte og en frittliggende bygning, for eksempel et båtnaust/båtgarasje med innredet bomulighet i annen etasje.*

*Hvis den frittliggende bygningen faktisk brukes til nødvendig funksjoner for de som bebor hytten f.eks til utedo, boder, båtopplag, soveanneks mv., skal bygningene vurderes under ett i forhold til vilkårene for prosentligning og bygningen skal inngå i grunnlaget for eventuell prosentligning. Dette vil også gjelde om et naust leies ut til bolig hele sommeren, men brukes til opplag av båt om vinteren, såfremt eieren bruker båten.*

*Dette vil gjelde selv om den frittliggende bygning ikke ligger på samme matrikelnummer som hytten under forutsetning at den ligger i nær tilknytning til hytten og det er naturlig at den selges sammen med hytten.*

#### **4.2 Familieleilighet**

For at en boenhet skal kunne karakteriseres som en familieleilighet, vil en vanligvis måtte kreve at boenheten er av en slik karakter at den er egnet som bolig for en familie med to voksne og ett barn.

Om boenheten skal anses som en familieleilighet, må vurderes i hvert enkelt tilfelle.

Ved vurderingen kan det bl.a. legges vekt på følgende momenter:

- har den eget bad/dusj
- har den eget toalett
- har soverom (sovealkove)
- har leiligheten kjøkkenløsning med nødvendige bekvemmeligheter
- størrelsen på leiligheten (normalt vil en leilighet med boareal under 40 kvm ikke anses som en familieleilighet).

Alle momentene må sees i sammenheng. Selv om ett eller flere av momentene ikke foreligger, f.eks. at boenheten ikke har eget bad, utelukker ikke det at boenheten kan anses som en familieleilighet. Om hva som er boareal og måling av dette, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted», under pkt. 5.4.7 «Areal, generelt» flg.

Om vurderingen av grensen mellom familieleilighet eller hybel/hybelleilighet, se URD i Utv. 1994/1243 og LRD i Utv. 1997/1151.

#### **4.3 *Selvstendig hybelleilighet***

En selvstendig hybelleilighet er en boenhet som har egen inngang og eget WC, jf. Ot.prp. nr. 42 (1974-75) s. 24. Det kreves ikke at boenheten har egen inngang til bygningen. Har den felles trappeoppgang eller lignende med de andre boenhetene, vil det likevel være selvstendig boenhet dersom det er egen låsbar dør til boenheten. Det er ikke noe krav at hybelleiligheten har eget kjøkken, soverom eller dusjmuligheter.

Grensen for når en hybelleilighet skal anses som selvstendig eller ikke vil bare ha betydning ved vurdering av om boligen skal anses som en tomannsbolig eller flermannsbolig.

#### **4.4 *Enebolig***

Som enebolig anses en boligeiendom som bare har én familieleilighet. I tillegg kan det i bygningen være én eller flere hybler, hybelleiligheter eller rom til bruk i ervervsvirksomhet.

De spesielle regler for enebolig gjelder også for seksjonert del av bygning dersom seksjonen bare inneholder en familieleilighet eventuelt en eller flere hybler, hybelleiligheter eller rom til bruk i ervervsvirksomhet i tillegg.

#### **4.5 *Tomannsbolig***

Som tomannsbolig anses en boligeiendom som bare har to familieleiligheter, uansett forholdet mellom størrelsen av leilighetene, under forutsetning av at eiendommen ikke er seksjonert. De spesielle regler for tomannsboliger gjelder også for seksjonert del av bygning når seksjonen bare inneholder to familieleiligheter, men ikke om skattyteren eier to familieleiligheter i en større ikke-seksjonert bygning, f.eks. en firemannsbolig eller en blokk.

Bygning med bare en familieleilighet og en hybelleilighet anses ikke som tomannsbolig, men som enebolig.

Som tomannsbolig regnes f.eks. heller ikke

- bygning med to familieleiligheter, hvor det i samme bygning i tillegg er innredet rom mv. for virksomhet f.eks. en butikk
- bygning med to familieleiligheter som i tillegg har en selvstendig hybelleilighet (flermannsbolig).

#### **4.6 *Flermannsbolig mv.***

En bygning med tre eller flere selvstendige familieleiligheter, er en flermannsbolig. Det samme gjelder en bygning med to familieleiligheter og selvstendig hybelleilighet.

#### **4.7 *Samme person/husstand bruker flere boenheter***

Brukes flere boenheter under ett til egen bolig av samme person/husstand, skal disse enhetene anses som én boenhet ved vurderingen av om det foreligger en enebolig, tomannsbolig, flermannsbolig mv. f.eks. vil en bygning med tre familieleiligheter hvor eieren benytter to av familieleilighetene under ett til egen bolig og den tredje er leid ut, anses å være en tomannsbolig.

#### **4.8 *Fritidseiendom***

Fritidseiendom er i prinsippet en boligeiendom. Skattereglene for fritidseiendommer brukes på eiendommer som eieren bruker til beboelse uten at eiendommen i samme periode er vedkommendes faste bolig eller bolig under arbeidsopphold utenfor hjemmet (pendlerbolig). Det er ingen begrensninger i forhold til type bygning eller plassering av den. Således kan en blokkleilighet som ligger i en by, være fritidseiendom for eieren. Motsatt kan en hytte som ligger på fjellet etter omstendighetene være skattyterens faste bolig. For typiske fritidseiendommer som f.eks. hytter stilles det i praksis ikke noe krav om at bruken av boligen skyldes et særskilt fritidsformål. For leiligheter i by mv. må det kreves en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregete opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie, sammenlign FIN i Utv. 1989/754.

Ved utleie vil det være avgjørende om eiendommen etter en helhetsvurdering fremstår som eierens egen fritidsbolig. Det forutsettes at man ikke skal ta hensyn til sporadisk utleie dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger. Der eiendommen delvis leies ut til fast bolig, eller delvis brukes til andre formål, vil den lett miste sitt preg av å være fritidsbolig. Spesielt gjelder dette hvis den øvrige bruk er mer intens, slik utleiebruk som fast bolig normalt vil være.

#### ***4.9 Delvis bruk av bolig i eiers ervervsvirksomhet***

Retten til prosentligning faller bort hvis utleieverdien av den del som benyttes i egen ervervsvirksomhet, tillagt eventuelt utleid del, er høyere enn for den del som eieren benytter til egen bolig. For tomannsboliger foretas vurderingen isolert for eierens leilighet.

Om fradrag for bruk i ervervsvirksomhet når prosentligning gjennomføres, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

#### ***4.10 Ikke-bruk***

I noen tilfeller vil ikke-bruk kunne likestilles med eierens bruk av boligen. Dette vil være tilfelle når hele eller del av boligen ikke brukes av noen f.eks. i forbindelse med kjøp eller salg av bolig eller i forbindelse med utenlandsopphold. Se også LRD i Utv. 1990/44. Boligen skal i disse tilfeller prosentlignes når slik ikke-bruk og eierens eventuelle bruk sammenlagt omfatter minst halve boligen (halve den ene leiligheten i tomannsbolig) regnet etter utleieverdien. Forutsetningen for prosentligning er at boligen («egen» leilighet i tomannsbolig) ikke hovedsakelig er anskaffet som eller brukt til utleiebolig. Om særlige regler for fastsettelse av prosentinntekt ved ikke-bruk, se nedenfor under fastsettelse av prosentinntekt.

#### ***4.11 Utleieverdi***

Med utleieverdi menes en normal utleieverdi for vedkommende leilighet/boligdel på det frie marked. Den utleieverdi som er brukt som fordel ved egen bolig i år med direkte ligning, er ikke bindende ved vurderingen. Den leie som eieren faktisk oppbærer fra andre vil være veiledende, men det må vurderes om det er momenter som tyder på at den avviker fra en normal utleieverdi. Slike momenter kan være at leieboer er slektning av eieren, at leieforholdet er av eldre dato hvor det ikke er anledning til å regulere eller begrenset anledning til å regulere leien, eller at det faktisk ikke er foretatt regulering. Videre kan leieboer ha betalt innskudd og derfor skal ha en lavere leie.

Utleieverdien skal vurderes etter den faktiske bruk. Således kan en ikke ta hensyn til at leilighet brukt til familiebolig, kanskje kunne vært leiet ut til høyere leie som hybler.

Vanligvis vil en kunne regne med at boder i kjeller eller på loft ikke vil påvirke utleieverdien i vesentlig grad.

## **5 Fastsettelse av inntekt for prosentlignet bolig**

### **5.1 Prosentinntektens størrelse**

Nettoinntekt av boligen settes ved prosentligning til 2,5 pst. av beregningsgrunnlaget (ligningsverdi eventuelt redusert med bunnfradrag), se nedenfor. For den del av ligningsverdien som før bunnfradrag overstiger et grensebeløp på kr 451 000 skal nettoinntekten beregnes med 5 pst. I de tilfeller det skal gis bunnfradrag vil dette si at for de første kr 371 000 av beregningsgrunnlaget (451 000 - 80 000) skal det brukes 2,5 pst., og for det overskytende beløp 5 pst. Om fastsettelse av ligningsverdi, se stikkord «Bolig - formue».

Ovennevnte gjelder også for eieren av en tomannsbolig. Hvis to eller flere sameiere prosentlignes hver for seg for en enebolig, gjelder grensebeløpet for sameierne under ett. For sameiere i boligeiendom med to eller flere leiligheter og som blir prosentlignet hver for seg for sin boligenhet, gjelder grensebeløpet for hver sameier.

#### *5.1.1 Eiet en del av året*

Prosentinntekten skal bare beregnes for det antall hele måneder skattyteren har eiet eiendommen (tolvtedeler). Er bygningen oppført i løpet av inntektsåret, skal prosentinntekten beregnes for det antall hele måneder som er gått fra den ble eller kunne vært tatt i bruk.

#### *5.1.2 Ikke-bruk*

Nettoinntekt av boligen settes ved prosentligning til null for det antall hele måneder (regnet fra dato til dato) hele boligen ikke har vært brukbar på grunn av oppussing, ombygging e.l.

Står hele boligen tom i påvente av salg, utleie e.l. skal prosentinntekten settes til null for den tiden boligen har stått tom. Det samme gjelder dersom boligen står tom en kortere tid etter kjøpet. For fritidseiendommer reduseres prosentinntekten for ikke-bruk etter reglene ovenfor, bare når brukshindring har vært i den tiden fritidseiendommer normalt brukes.

Benyttes ikke boligen av andre grunner enn ovenfor nevnt, medfører dette ikke reduksjon eller bortfall av prosentinntekten. Det skal regnes full prosentinntekt ved eierens lengre fravær, f.eks. hvor eieren har arbeidsoppdrag et annet sted og tar familien med seg uten at boligen blir leiet ut, eller eieren har flyttet på sykehjem e.l. Det beregnes full prosentinntekt av fritidseiendom selv om den ikke har vært benyttet i året.

## **5.2 Beregningsgrunnlaget for prosentinntekten**

### *5.2.1 Generelt*

Beregningsgrunnlaget for prosentinntekten er i utgangspunktet boligens ligningsverdi inklusiv verdien av eventuell eiertomt. Om reduksjon av ligningsverdien med bunnfradrag, se nedenfor.

Hele skattyterens eierandel av boligen skal tas med i beregningsgrunnlaget selv om deler av denne leies ut eller brukes i eierens næringsvirksomhet. Prosentligning av fast bolig og av fritidseiendom skal i tillegg til bygningen som nyttes til beboelse også omfatte frittliggende bygninger som nyttes av eieren i tilknytning til bygningen som bebos (tjenende bygning). Dette vil kunne være tilfelle med bod eller garasje, se stikkord «Bolig - garasje».

#### *5.2.2 Festet grunn*



For hus på festet grunn skal ikke tomtens verdi tas med i beregningsgrunnlaget for prosentinntekten. Hvis grunnens verdi er medtatt i ligningsverdien, må denne reduseres skjønnsmessig.

### *5.2.3 Seksjonert bygg*

I seksjonert bygning er beregningsgrunnlaget i utgangspunktet vedkommende seksjons ligningsverdi, inklusiv andel av eiertomt, garasje, boder mv. til felles bruk.

### *5.2.4 Påbygg, riving o.l. i året*

Har eiendommen endret verdi på grunn av påbygg, riving o.l. i løpet av året, beregnes prosentinntekten på grunnlag av den høyere verdi for det antall hele måneder eiendommen har hatt den høyere verdi og på grunnlag av den lavere verdi for det resterende antall måneder i året.

### *5.2.5 Stort grunnareal*

Når grunnarealet er særlig stort, og det åpenbart ikke er av verdi i forbindelse med eierens utnyttelse av boligen eller fritidseiendommen, kan deler av grunnarealet holdes utenom beregningsgrunnlaget. Sammenlign HRD i Utv. 1996/1029.

## **5.3 Bunnfradrag**

### *5.3.1 Fast bolig*

For eiendom som er eierens faste bolig, finner en beregningsgrunnlaget ved å redusere ligningsverdien med et bunnfradrag på kr 80 000. Dette gjelder selv om skattyteren bare har eiet boligen en del av året.

Bunnfradraget gjelder for den enkelte boligenhet. Det gis ikke bunnfradrag for utleieleiligheten i en tomannsbolig. Hvis to eller flere sameiere bor sammen i en enebolig, gis det bare ett bunnfradrag samlet for boligen. I boligeiendom med to eller flere leiligheter hvor sameiere blir prosentlignet hver for seg, gis det ett bunnfradrag for hver boligenhet.

### *5.3.2 Flere boliger*

Har skattyteren flere boliger som er gjenstand for prosentligning, skal det for samme tidsrom bare gis bunnfradrag for en av boligene. Fradraget skal gis for den bolig hvor skattyteren anses bosatt i det aktuelle tidsrom. Ved skifte av fast bolig i løpet av inntektsåret, skal bunnfradraget innrømmes med fullt beløp i beregningsgrunnlaget for hver enkelt bolig.

### *5.3.3 Fritidseiendom*

For fritidseiendom gis det ikke bunnfradrag.

### *5.3.4 Eiendommer benyttet av nære slektninger*

Når eierens nære slektninger bruker boligen vederlagsfritt og prosentlignes for denne, se foran, skal det ikke gis bunnfradrag.

## **5.4 Inntekter utenom prosentinntekten**

### *5.4.1 Leieinntekt fra fast bolig mv.*

Når vilkårene for prosentligning er til stede, skatlegges ikke eventuell leieinntekt for bolig mv. som skattyter bruker som fast bolig. Disse inntekter anses oppfanget av prosentinntekten, se likevel nedenfor om fritidseiendommer.

### *5.4.2 Leieinntekt fra fritidseiendom*

Overstiger leieinntekten av prosentlignet fritidseiendom kr 10 000 tas 85 pst. av det overskytende beløp med som inntekt i tillegg til prosentinntekten. Eies fritidseiendommen i sameie, fordeles fribeløpet på kr 10 000 etter sameiernes forholdsmessige eierandel. Eier skattyter flere fritidseiendommer, gis et fribeløp for hver eiendom.

#### *5.4.3 Seksjonert bygg*

I tillegg til prosentinntekten skal eieren av prosentlignet eierseksjon i boligsameie beskattes for eierseksjonens andel av sameiets eventuelle skattepliktige inntekter som ikke omfattes av prosentinntekten som f.eks. renteinntekter og eventuell gevinst ved realisasjon av sameiets eiendommer. Sameiers andeler av boligsameiets ligningsmessige inntekter, kostnader, formue og gjeld skal som hovedregel innberettes på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

#### ***5.5 Spesielt om delvis utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, generelt***

Utbetalinger fra arbeidsgiver til arbeidstaker eller fra «eget» aksjeselskap til aksjonær, for leie av lokaler i vedkommendes bolig eller fritidseiendom, skal etter omstendighetene behandles helt eller delvis som

- betaling for leie av lokaler,
- utgiftsgodtgjørelse for bruk av hjemmekontor eller
- lønnsutbetaling eller utbytte

Dette gjelder bolig/fritidseiendom som er eiet av arbeidstakeren, enten den er prosentlignet eller direkteignet (regnskapslignet) hos ham. Videre gjelder det når boligen er leiet av arbeidstaker og delvis fremleiet til arbeidsgiveren.

Blir det godtatt at det består et reelt leieforhold, behandles leien etter reglene for leieinntekt i forbindelse med bolig eller fritidseiendom. Eventuell del av utbetaling som overstiger en reell leieverdi for tilsvarende lokaler på det sted der eiendommen ligger til den bruk som faktisk utøves, beskattes som lønn eller utbytte. Se LRD i Utv. 1998/884. Om hva som kan godtas som reelt leieforhold, se nedenfor.

Godtas ikke utbetalingen som betaling i et leieforhold, kan den behandles som en utgiftsgodtgjørelse dersom mottakeren har krav på fradrag etter reglene om hjemmekontor. Godtgjørelsen skal overskuddberegnes etter nettometoden hvor det gis fradrag etter regelen for hjemmekontor, såfremt vilkårene for dette er tilstede, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)». Eventuelt underskudd på godtgjørelsen inngår i minstefradraget. Klassifisering som hjemmekontor vil ikke være aktuelt ved utleie til aksjeselskap hvor mottakeren ikke er arbeidstaker.

I andre tilfeller behandles utbetalingen fra arbeidsgiver fullt ut som lønn eller som utbytte.

#### ***5.6 Spesielt om delvis utleie til arbeidsgiver eller eget aksjeselskap, hva kan godtas som reelt leieforhold***

##### *5.6.1 Utleie av deler av bolig/fritidseiendom, generelt*

Ved en arbeidstakers utleie av lokaler i sin bolig/fritidseiendom til sin arbeidsgiver, er det en forutsetning for at det kan være et utleieforhold at lokalene faktisk brukes til arbeidsgiverens/aksjeselskapets formål.

Arbeidstakeren/aksjonær kan enten:

- bruke de utleide lokaler til å arbeide for arbeidsgiveren/aksjeselskap, enten alene eller sammen med andre, eller til å holde lager for arbeidsgiveren/aksjeselskap, eller
- ikke selv utøve noen form for bruk av lokalene, men at de reelt brukes av arbeidsgiver/aksjeselskap.

#### *5.6.2 Utleie av deler av bolig/fritidseiendom, arbeidstakeren bruker lokalene*

Skal en kunne godta at arbeidstakers utleie til arbeidsgiver er et reelt leieforhold hvor arbeidstaker bruker de utleide lokaler, må arbeidstakers bruk kunne anses som utøvet på vegne av arbeidsgiveren (som er leietaker) og ikke fordi arbeidstakeren er eier av eiendommen. Fortsetter en utleier å gjøre bruk av de lokalene som han leier ut til andre, er dette uvanlig i leieforhold.

Momenter som taler for å anse forholdet som et reelt leieforhold er at:

- det foreligger en skriftlig leieavtale
- arbeidsgiveren har en eksklusiv disposisjonsrett til lokalene
- omfanget av arbeid som utføres for arbeidsgiver i lokalene står i forhold til leiekostnadene
- lokalene kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren til boligformål
- lokalene har sanitæranlegg som kan nås uten å gå gjennom rom som benyttes av arbeidstakeren til boligformål
- lokalene er laget spesielt for arbeidsgivers formål og ikke lett kan ominnredes til boligformål mv.
- arbeidsgiver eier inventar og driftsmidler av betydning i lokalene som f.eks. faks, datamaskin, eller bruker lokalene som lager i noe omfang
- lokalene faktisk brukes av andre som er ansatt hos arbeidsgiveren
- lokalene brukes til å motta arbeidsgivers kunder eller utlevere varer
- lokalene er markert utad f.eks. ved skilt, oppføring i telefonkatalog eller oppføring på arbeidsgivers brevkort
- lokalene er i bruk i vanlig arbeidstid og ikke bare ved overtidarbeid
- arbeidsgiveren ikke har annet kontor i området

Opplistingen er ikke uttømmende. Ingen av momentene er avgjørende alene, men må ses i sammenheng med andre momenter. Momentene vil kunne ha forskjellig vekt i forhold til hverandre i forskjellige tilfeller.

Det vises også til LRD i Utv. 1996/16 og URD i Utv. 1996/360

Spesielt om betaling til arbeidsgiver for bruk av garasje til arbeidsgivers bil, se stikkord «Bolig - garasje».

#### *5.6.3 Utleie av deler av bolig/fritidseiendom, arbeidstakeren bruker ikke lokalene*

Disponerer arbeidsgiveren/aksjeselskapet over lokalene, og eieren ikke utøver noen form for bruk av lokalene, må normalt forholdet godtas som et reelt leieforhold. Et slikt tilfelle kan være aktuelt dersom arbeidsgiver leier hybel til andre ansatte.

#### *5.6.4 Hel utleie av prosentlignet bolig eller fritidseiendom*

Det kan forekomme at arbeidstaker leier ut hele boligen eller fritidseiendommen til arbeidsgiver, for hele eller en del av året. Ved utleie for en del av året, kan betingelsene for

prosentligning fortsatt være tilstede. Også i disse tilfellene må det vurderes om det foreligger et reelt leieforhold.

#### *5.6.5 Utleie av garasje*

Betaler arbeidsgiveren arbeidstakeren leie for garasje til bil som lønnstakeren disponerer privat, anses det ikke som et leieforhold med eksklusiv bruksrett og leien behandles som lønn i alle relasjoner. Det samme gjelder dersom arbeidsgiver dekker kostnadene til garasjeleie.

### **5.7 Fradrag utenom prosentinntekten, generelt**

#### *5.7.1 Hovedregel*

For år hvor boligen prosentlignes, gis det ikke direkte fradrag for boligens faktiske driftskostnader, herunder eventuell festeavgift. Disse kostnadene anses å komme til fradrag gjennom prosentligningen, se likevel nedenfor om diverse unntak. Om fradrag for faktiske vedlikeholdskostnader i visse tilfeller, se nedenfor.

#### *5.7.2 Gjeldsrenter*

Renter av gjeld kommer fullt ut til fradrag utenom prosentinntekten.

#### *5.7.3 Hjemmekontor*

Om fradrag ved bruk av prosentlignet bolig i egen ervervsvirksomhet, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

#### *5.7.4 Fri bolig i tomannsbolig*

Ytes det fri bolig i prosentlignet tomannsbolig, skal eieren prosentlignes på vanlig måte. Det gis fradrag for den bruttoverdien som brukeren er inntektslignet for. Dette gjelder selv om fradraget er større enn prosentinntekten.

#### *5.7.5 Seksjonert bygg*

Eier av prosentlignet eierseksjon i boligsameie gis fradrag for eierseksjonens andel av sameiets eventuelle fradragsberettigede kostnader som ikke omfattes av prosentligningen. Slike kostnader kan f.eks. være tap ved realisasjon av sameiets eiendommer, rentekostnader og kostnader som skyldes ekstraordinær skade. Sameiers andeler av boligsameiets ligningsmessige inntekter, kostnader, formue og gjeld skal som hovedregel innberettes på egen blankett (RF-1140) fra boligsameiet.

### **5.8 Fradrag utenom prosentinntekten, kostnader til vedlikehold og reparasjon**

#### *5.8.1 Overgang fra direkte ligning til prosentligning, generelt*

Går eiendommen på samme eiers hånd over fra å være direkte lignet til å bli prosentlignet, innrømmes ikke fradrag for vedlikeholdskostnader inntil kr 10 000. For vedlikeholdskostnader som overstiger kr 10 000, innrømmes det fradrag utenom prosentinntekten med 10 pst. for hvert av de foregående 5 årene eieren er blitt direkte lignet. Fradrag beregnes slik:

Antall år med direkte ligning i siste 5-års-periode: Fradrag for vedlikeholdskostnader gis med:

5 år	50 pst. av det som overstiger kr 10 000
4 år	40 pst. av det som overstiger kr 10 000
3 år	30 pst. av det som overstiger kr 10 000
2 år	20 pst. av det som overstiger kr 10 000
1 år	10 pst. av det som overstiger kr 10 000

0 år

Intet fradrag.

Vedlikeholdskostnader kommer til fradrag i det år vedlikeholdet utføres, selv om det blir betalt et tidligere eller senere år. Se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)». Om begrensning av vedlikeholdsfradrag ved overgang fra prosentligning til direkte ligning, se stikkord «Bolig - direkte ligning».

#### *5.8.2 Overgang fra direkte ligning til prosentligning, fredede bygninger mv.*

Går en fredet bygning mv. som tidligere har vært direkte lignet etter krav fra eieren til å bli prosentlignet hos samme eier, gjelder begrensningsreglene ovenfor for vedlikeholdskostnader også i disse tilfellene. Om hvilke bygninger som omfattes, se foran pkt. 3.1 «Generelt».

#### *5.8.3 Ekstraordinær skade*

Vedlikeholdskostnader/reparasjonskostnader som skyldes ekstraordinær skade kan kreves fradratt fullt ut med det beløp som kostnadene overstiger kr 10 000. Dette gjelder ekstraordinær skade på selve bygningene såvel som på naturlig arrondert tomt. Minimumsbeløpet på kr 10 000 gjelder isolert for hver enkelt skadeårsak. Rammes en eiendom av flere forskjellige skader av en slik art at det kan kreves særskilt fradrag i løpet av det samme inntektsår, kommer minstegrensen likevel bare til anvendelse en gang. Er eieren forsikret mot den skade som er oppstått, blir det bare spørsmål om fradrag når den del av ekstrakostnadene som ikke dekkes av forsikringen overstiger kr 10 000.

Som ekstraordinær skade regnes naturskade, herunder skade på grunn av storm, vannskade, sopp, husbukk mv., samt brannskade, skade ved hærverk og skade som skyldes klart påviselige materialfeil og konstruksjonsfeil ved oppføring mv. av bygget. Det sondres ikke mellom egne eller andres konstruksjonsfeil. Se ellers URD i Utv. 1988/575 og Utv. 1995/789. Fradragsretten omfatter ikke den del av vedlikeholdskostnadene som skyldes alder, slitasje mv. Hvorvidt kostnader til reparasjon av sopp/råteskade er ekstraordinært, må vurderes i forhold til det som er angrepet. Påregnelige skader på grunn av forsømt vedlikehold kan ikke anses som ekstraordinær skade. Omlegging av vann og kloakk etter kommunale pålegg anses heller ikke som ekstraordinær skade. Videre regnes skader på kloakkledning pga. forskyvning (setning) i grunnen over tid ikke som ekstraordinær skade, se LRD i Utv. 1990/922. Det samme må også gjelde ved skade på hus som følge av setninger i grunnen. Radonskifer i grunnen som avgir radongass anses ikke som fysisk skade på eiendommen, se FIN inntatt i Utv. 1994/1563.

Er det klart at skattyteren sparer ordinære vedlikeholdskostnader i nevneverdig omfang skal denne delen av kostnaden ikke anses som ekstraordinær kostnad. Hvis f.eks. taktekke må skiftes ut etter 5 år mens normal levetid anslås til 20 år, skal skattyter bare ha fradrag for femten tyvendedeler av kostnadene.

Kjøper vil på samme måte ha fradragsrett for kostnader til utbedring av ekstraordinær skade som er oppstått i tidligere eieres eiertid, med mindre kjøper har mottatt erstatning til dekning for skaden eller skaden er utbedret direkte for selgers regning (selger har betalt entreprenør direkte for arbeid/materialer). Prisavslag som skyldes skaden reduserer ikke fradragsretten fordi prisavslag påvirker inngangsverdien, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.1.8 «Rabatter, prisavslag mv.».

Verdi av eget arbeid skal ikke medregnes som vedlikeholdskostnad, med mindre skattyteren er inntektslignet for beløpet. Dette gjelder selv om verdien av arbeidet er skattefri, jf. FIN i Utv. 2001/1644.

Når det gjelder kostnader til juridisk bistand/prosessomkostninger, se stikkord «Kostnader - juridisk bistand/prosessomkostninger» under pkt. 3.6 «Fast eiendom»

## **6 Hvem skal tilordnes prosentinntekten**

### **6.1 Generelt**

Prosentinntekten tilordnes som hovedregel eieren. Om hvem som anses som eier, se stikkord «Eierbegrepet».

### **6.2 Sameie**

Eies en bolig i et sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden», skal boligen prosentlignes når vilkårene for øvrig er tilstede. Prosentlignes en bolig hos alle sameierne, fordeles prosentinntekten forholdsmessig mellom sameierne i samme forhold som eierandelene. Prosentlignes en bolig hos en eller bare noen av sameierne, tillegges prosentinntekten dem som bruker eiendommen.

Om sameie som nettolignes se foran under pkt. 2.2.1 «Generelt».

### **6.3 Bolig benyttet av eierens nære slektninger**

Når en bolig prosentlignes fordi den bebos av eierens nære slektninger, skal prosentinntekten på visse vilkår, se ovenfor under pkt. 2.5 «Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren» tillegges brukerne og ikke eieren.

Hvis eier av tomannsbolig benytter den ene familieleiligheten selv og den andre bebos av eierens nære slektninger som nevnt i pkt. 2.5 «Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren» og som dekker alle kostnadene, skal prosentinntekten beregnes for hele eiendommen på ordinær måte, og deretter fordeles på eier og bruker (men bare eier gis bunnfradrag).

### Eksempel

*Tomannsbolig med ligningsverdi: kr 600.000*

*Prosentinntekt for hele eiendommen vil være: kr 17.443*

*Prosentinntekten fordeles mellom eier og bruker på følgende måte:*

*Eier:*

<i>300.000</i>	
<i>- 225.500 * - bunnfradrag kr 80.000 x 2,5 pst.</i>	<i>3.638</i>
<i>= 74.500</i>	<i>x 5 pst. 3.725</i>
<i>Eierens prosentinntekt</i>	<i>7.363</i>

*Bruker:*

300.000		
- 225.500*	x 2,5 pst.	5.637
= 74.500	x 5 pst.	3.725
	<i>Brukerens prosentinntekt</i>	9.362
* 225.500 er halvparten av grensebeløpet på kr 451.000		

## 7 Flere kommuner

Prosentinntekt og eventuell leieinntekt ved utleie av fritidseiendom, er skattepliktig i eiendomskommunen, såfremt eier ikke er et aksjeselskap eller likestilt selskap.

Driftskostnader som kommer til fradrag utenom prosentligningen, er også stedbunden til eiendomskommunen.

Frdrag for hjemmekontor gis i bostedskommunen, med mindre hjemmekontoret knytter seg til stedbunden virksomhetsinntekt i annen kommune.

# Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom

*Sktl. § 9-3 (2) til (4), § 9-4, § 9-5, § 9-7 og § 9-8. FSFIN § 9-8. FSSKD § 9-5-1.*

## 1 Generelt

### 1.1 Gevinst

#### 1.1.1 Hovedregel

Gevinst ved realisasjon av bolig- og fritidseiendom er i utgangspunktet skattepliktig.

#### 1.1.2 Unntak

Det er omfattende fritak for skatteplikten, helt eller delvis, etter sktl. § 9-3 på grunnlag av eier-/botid, se nedenfor.

Skattefritaket for bolig er knyttet til den ene boligen som har vært skattyterens faste bopel. Unntak fra dette har vært godtatt for pendlerbolig (sekundærbolig). Se FIN i Utv. 1989/754. Unntaket gjelder også for sekundærbolig for reieiere. Om hva som er sekundærbolig, se stikkord «Reindrif», under pkt. 6.5 «Bolig». Derimot kan skattefritak for fritidseiendom gjelde for flere eiendommer samtidig.

Om oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene for bolig arvet før 1992, se stikkord «Inngangsverdi».

#### 1.1.3 Begrensning i skattefritak, oppdeling av eiendom

Reglene om skattefritak for bolig og fritidseiendom gjelder i visse tilfeller ikke for hele den realiserte eiendom, men bare for den del av eiendommen som skal anses som bolig eller fritidseiendom. Det kan da bli nødvendig å behandle en realisasjon som om det var realisasjon

av to atskilte eiendommer etter forskjellige regelsett. I slike tilfeller må både vederlag og inngangsverdi fordeles.

Har eiendommen et større grunnareal enn det som kan anses som en naturlig arrondert tomt til boligen (herunder fritidseiendom), skal bare boligen mv. med naturlig arrondert tomt behandles etter reglene for realisasjon av bolig og fritidseiendom. Se nærmere om dette under stikkord «Tomt». Det overskytende areal omfattes ikke av reglene om realisasjon av bolig og fritidseiendom. Gevinst vedrørende dette arealet vil i utgangspunktet være skattepliktig etter hovedreglene om realisasjon, uavhengig av hvilken pris det er gitt for arealet, se HRD i Utv. 1996/1029, men kan også helt eller delvis være skattefri etter reglene om realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendom. Om realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

Står det flere frittstående bygninger på den realiserte eiendommen, må det vurderes separat for hver bygning om den har tilstrekkelig tilknytning til boligen (tjenende bygning) og dermed omfattes av reglene om realisasjon av boligeiendom, se nedenfor under pkt. 8.1 «Flere bygninger».

Er det realisert flere seksjoner under ett, skal alltid hver seksjon bedømmes for seg. Dette gjelder selv om seksjonene ligger i samme bygning. Se for øvrig nedenfor under pkt. 7 «Seksjonert eiendom».

#### *1.1.4 Begrensning i skattefritak, tomtesalg*

Selv om hele eiendommen anses som bolig/fritidseiendom og gevinsten er fritatt for skatt etter reglene om eier/botid, kan gevinsten likevel bli skattepliktig etter reglene om tomtesalg i sktl. § 9-3 (7), se stikkord «Tomt».

#### *1.1.5 Fremgangsmåten ved vurdering av skatteplikt*

En undersøker først om gevinsten eller del av den er skattefri etter reglene om eier-/botid.

Kan fritaksbestemmelsen brukes, må det vurderes om hele eller deler av gevinsten likevel blir skattepliktig etter reglene om oppdeling av eiendommen eller reglene om tomtesalg.

### **1.2 Tap**

Tap ved realisasjon av bolig og/eller fritidseiendom er bare fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville være skattepliktig. Således vil tap heller ikke være fradragsberettiget i de tilfeller hvor botiden er oppfylt ved ikke-bruk, se nedenfor.

### **1.3 Hva reglene omfatter**

#### *1.3.1 Boligens art*

Reglene i dette stikkordet gjelder ved realisasjon av:

- boligeiendom,
- fritidseiendom,
- andelsleilighet/aksjeleilighet (andel/aksje med tilhørende boret i borettslag eller boligaksjeselskap),
- obligasjonsleilighet (obligasjon med tilhørende boret),
- egen bodel 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, og
- våningshus på gårdsbruk som selges separat med naturlig arrondert tomt. Om helt eller delvis fritak ved realisasjon av våningshus under ett med jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

### *1.3.2 Eier*

Om hvem som skal anses som eier av boligen, fritidseiendommen mv., se stikkord «Eierbegrepet».

### *1.3.3 Realisasjon*

Om hva som regnes som realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

### *1.3.4 Konkurs i borettslag*

Ved konkurs i borettslag vil det avhenge av bobehandlingens utfall om andelen med leierett er realisert eller ikke.

Følgende er ikke realisasjon:

- andelen med tilknyttet leierett består,
- bobehandlingen resulterer i at boet tilbakeleveres til skyldneren eller
- bobehandlingen ender i en tvangsakkord.

Derimot vil det bli å anse som realisasjon hvor sluttutlodning etter lov av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 128 innebærer en endelig avslutning av bobehandlingen.

## **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 den som egen bolig eller fritidseiendom i løpet av eiertiden.

I disse tilfellene er tap fradragsberettiget.

### ***2.2 Unntak***

Bolig (ikke fritidseiendom) som er ervervet av skattyter til bruk som fast bolig kan ved brukshindring, i visse tilfeller likestilles med eiendom brukt av eieren som egen bolig, selv om skattyter ikke har tatt boligen i bruk, se nedenfor under pkt. 9.3 «Botid ved ikke-bruk».

## **3 Bolig som bare er brukt til boligformål og hvor eieren har bodd i minst halvparten**

### ***3.1 Ikke-seksjonert boligeiendom utenom tomannsbolig***

Ved realisasjon av enebolig og andre boligeiendommer, utenom tomannsbolig, hvor selgeren har brukt minst halvparten til egen bolig, regnet etter utleieverdien, vil hele gevinsten være skattefri hvis kravene nedenfor til eier- og brukstid er oppfylt. Forutsetningen er at ingen del av bygget/eierandelen er brukt i virksomhet hverken av eieren eller leietakere. Dette betyr at ved realisasjon av f.eks. en tremannsbolig hvor selgerens egen leilighet beregnet etter utleieverdi minst utgjør 50 pst. av hele eiendommens leieverdi, vil hele gevinsten være skattefri, også den delen som faller på de to utleieleilighetene.

### ***3.2 Ikke-seksjonert tomannsbolig***

Hvor eier av tomannsbolig realiserer

- hele boligen, samlet eller hver leilighet for seg,
- den utleide leilighet eller
- egen leilighet og beholder den utleide leiligheten,

vil gevinsten være skattefri, når selgeren har bodd i den ene leiligheten og ikke leid ut mer enn halvparten av denne, regnet etter utleieverdien, og kravene nedenfor til eier- og botid er oppfylt. Forutsetningen er at utleien er til boligformål og skattyteren ikke bruker en del av det han disponerer selv i virksomhet. Nærmere om hva som anses som tomannsbolig, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under margstikkordet pkt. 4.5 «Tomannsbolig».

### **3.3 Krav til eier- og botid**

Gevinst ved realisasjon av eiendom som nevnt ovenfor er skattefri hvis følgende to betingelser er oppfylt:

- (eiertid) realisasjonen finner sted eller avtales:
  - mer enn 1 år etter at boligen ble ervervet og
  - mer enn 1 år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført, og
- (botid) eieren har brukt eiendommen til egen bolig minst 1 år i løpet av de siste 2 år før realisasjonen (se likevel nedenfor om pkt. 9.3 «Botid ved ikke-bruk» som likestilles med botid).

Er betingelsene for skattefrihet etter loven ikke tilstede, er gevinsten skattepliktig.

Om beregning av eier- og botid, se nedenfor under pkt. 9 «Beregning av eier- og bo/brukstid».

### **3.4 Tap**

Tap ved realisasjon av bolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

## **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. Det er godtatt at gevinst på slik bolig er skattefri når vilkårene for øvrig for skattefritak for bolig er oppfylt (1 års eier og botid). Om forhold når bruken av pendlerbolig også omfatter fritidsformål, se FIN i Utv. 1989/754.

## **5 Fritidseiendom**

### **5.1 Generelt**

Gevinst ved realisasjon av fritidseiendom vil være skattefri hvis følgende to betingelser er oppfylt:

- (eiertid) realisasjonen finner sted eller avtales:
  - mer enn 5 år etter at fritidseiendommen ble ervervet og
  - mer enn 5 år etter at den ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført, og
- (brukstid) eieren har brukt eiendommen som egen fritidseiendom i minst 5 av de siste 8 år før realisasjonen.

Dersom betingelsene for skattefrihet ikke er tilstede, er gevinsten i utgangspunktet skattepliktig. Gevinsten vil likevel kunne være helt eller delvis skattefri etter reglene om

realisasjon av jord- og eller skogbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

Om beregning av eier- og brukstid, se nedenfor under pkt. 9 «Beregning av eier- og bo/brukstid».

Med fritidseiendom forstås en fast eiendom med bygning, som hovedsakelig brukes som bolig for fritidsformål. Skattefritaket kan omfatte flere fritidseiendommer.

Typiske fritidseiendommer er hytter og landsteder. Unntaksvis kan også andre typer eiendommer, f.eks. våningshus med naturlig arrondert tomt på nedlagt gårdsbruk eller en byleilighet anses som fritidseiendom. Forutsetningen er at skattyter faktisk bruker eiendommen til beboelse som vanlig for fritidseiendommer. Derimot vil et naust, som ikke er innredet for overnatting, og som ikke har tilknytning til en fritidsbolig, falle utenfor reglene om fritidseiendom.

Leies eiendommen ut til fast bolig, eller brukes til andre formål deler av året, vil den lett miste preg av å være fritidsbolig, se URD i Utv. 1989/391. Mer sporadisk utleie vil ikke ha betydning dersom eiendommen for øvrig brukes som normalt for fritidsboliger og ikke har fått karakter av å være utleiehytte. Det må da avgjøres etter en helhetsvurdering om eiendommen fremstår som eierens egen fritidsbolig.

Om forholdet mellom fritidsbolig og pendlerbolig (sekundærbolig), se FIN i Utv. 1989/754.

### ***5.2 Spesielt om byleiligheter mv.***

For byleiligheter eller andre boligeiendommer i ordinære boligområder, vil den vanlige presumsjon for fritidsbruk ofte ikke foreligge. For slike eiendommer må det kreves en bruk som er knyttet til vesentlig fritidspregete opphold og gjøremål, herunder kontakt og tilsyn med familie, sammenlign FIN i Utv. 1989/754. Særlig hvis boligeiendommen er verdifull, er det nærliggende å anta at den er anskaffet som en kapitalplassering. Skattyter må i disse tilfellene sannsynliggjøre at kravene til bruksmåte og brukshyppighet er oppfylt.

### ***5.3 Fritidsbruk***

Fritidsbruk vil omfatte bruk til annet formål enn inntektsgivende aktivitet. Den vanligste fritidsbruk vil være til ferie, men fritidsbruk vil også omfatte formål som ikke-inntektsgivende hobbyvirksomhet, besøke familie mv.

### ***5.4 Tap***

Tap ved realisasjon av fritidsbolig er fradragsberettiget dersom en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

## **6 Annen eiendom delvis bebodd av eieren**

### ***6.1 Betingelser for skattefrihet***

For følgende eiendommer som ikke er seksjonert, er det bare den del av gevinsten som etter en skjønnsmessig fordeling (basert på utleieverdien) faller på selgerens boligdel, som går inn under reglene ovenfor om skattefrihet for gevinst:

- boligeiendommer (utenom tomannsbolig) hvor mindre enn halvparten har vært brukt til egen bolig,

- eier-/andels-/obligasjonsleiligheter mv. hvor mindre enn halvparten har vært brukt til egen bolig,
- tomannsbolig hvor skattyteren har bodd i den ene leiligheten og leid ut mer enn halvparten av denne,
- boligeiendom, utenom tomannsbolig, som for noen del brukes til næringsvirksomhet (egen eller leietakers) selv om selgeren har bodd i mer enn halvparten eller
- avskrivbar bygning. (Men bare for den del av gevinsten som faller på egen boligdel av bygning eksklusiv tomt og forutsatt at boligdelen ikke er tatt inn på avskrivbar saldo før realisasjonen, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».)

Den øvrige del av gevinsten er skattepliktig.

## **6.2 Tap**

Tap ved realisasjon av bolig er fradragsberettiget i den utstrekning en eventuell gevinst ville vært skattepliktig.

## **7 Seksjonert eiendom**

### **7.1 Generelt**

Er eiendommen seksjonert, behandles hver seksjon selvstendig etter reglene ovenfor. Dette gjelder selv om skattyteren eier alle seksjonene i eiendommen. Inneholder f.eks. en seksjon bare to familieleiligheter, blir den å behandle etter reglene om tomannsbolig. Se for øvrig pkt. 9.2.7 «Seksjonert eiendom».

### **7.2 Hva er seksjonering**

Et bygg anses seksjonert når kommunen har gitt tillatelse til seksjonering og seksjoneringen er tinglyst, se lov av 23. mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner. Ligningsmyndighetene er bundet av de kommunale myndigheters avgjørelse om seksjonering og hva hver seksjon omfatter.

## **8 Diverse spørsmål**

### **8.1 Flere bygninger**

#### **8.1.1 Generelt**

Er det flere bygninger på samme bolig- eller fritidseiendom, må det bedømmes konkret om andre bygninger har så nær «boligtilknytning» (tjenende funksjon) til den bygningen som selgeren bor i, at bygningene må ses under ett ved bedømmelsen av skatteplikt ved realisasjonen. Dette kan også gjelde bygninger på annet matrikelnummer som realiseres under ett med boligeiendommen. Om når frittliggende bygninger skal sees sammen med hovedbygningen, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 4.1.2 «Prosentligning når det er flere bygninger».

#### Eksempel:

*En eiendom som består av et bolighus hvor eieren bor i egen leilighet og leier ut hybler i kjelleren, og en tjenende bygning som inneholder garasje og rom for næringsvirksomhet, men hvor dette bygget ikke er avskrivbart, må vurderes samlet i forhold til reglene om fritak for gevinstbeskatning. Sktl. § 9-3 (3) bokstav c vil da føre til skatteplikt for gevinst vedrørende den delen av eiendommen som ikke tjener som skattyterens egen bolig.*

Om frittliggende garasje som realiseres under ett med boligen, se stikkord «Bolig - garasje».

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, se URD i Utv. 1984/358.

#### *8.1.2 Hva er flere bygninger*

Frittstående bygninger uten fysisk kontakt, vil alltid anses som flere bygninger selv om de står på samme matrikelnummer og eies av samme eier.

På den annen side vil bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de fungerer som en bygning, måtte anses som en bygning med mindre de er seksjonert. Det er uten betydning at de ligger på hvert sitt matrikelnummer når det er samme eier(e).

I andre tilfeller må det vurderes konkret om et bygningskompleks anses som en eller flere bygninger. Dersom begge delene brukes til boligformål og de har felles vegg helt eller delvis, eller de er bundet sammen med en garasje o.l., taler dette for at de skal anses som en bygning.

#### **8.2 Naturlig arrondert tomt**

Hva som er en naturlig arrondert tomt må avgjøres i hvert enkelt tilfelle hvor en bl.a. tar hensyn til bebyggelsen, atkomst, topografi, bygningen(e)s beliggenhet på tomten og vanlig størrelse på tomter i området. Består eiendommen av flere bygninger må den naturlig arronderte tomten omfatte de bygningene som naturlig utgjør en enhet, f.eks. bolighus og garasje. Se f.eks. URD i Utv. 1984/358. Se f.eks. LRD i Utv. 1975/669 og 1975/87 og HRD i Utv. 1996/1029.

#### **8.3 Tomannsbolig**

Om hva som anses som tomannsbolig, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 4.5 «Tomannsbolig».

#### **8.4 Eierleilighet**

Med eierleilighet forstås ideelle andeler av eiendom med eksklusiv disposisjonsrett til en leilighet, hvor den ideelle eierandel tilsvarer leilighetens andel av eiendommen. Når selgerne eier en slik del av eiendommen, regnes hans boligdel i forhold til den andel han eier av eiendommen.

Dette gjelder selv om bygningen bedømt under ett er avskrivbar.

#### **8.5 Andels-/aksjeleilighet**

Med andel/aksje i boligselskap forstås andel/aksje med tilhørende boret i borettslag eller boligaksjeselskap.

#### **8.6 Obligasjonsleilighet**

Med obligasjonsleilighet forstås leiet boligenhet hvor boretten er tilknyttet en obligasjon (lån til eieren).

#### **8.7 Hjemmekontor**

##### *8.7.1 Brukt i næringsvirksomhet*

Er hjemmekontor brukt til næringsvirksomhet anses skattyteren ikke for å ha bodd i denne del av boligen. Eiendommen anses da også for å være brukt i næringsvirksomhet. Den del av gevinsten som faller på hjemmekontor brukt i virksomhet og på eventuell utleiedel til bolig- eller forretningsformål, vil da være skattepliktig uansett eier og botid. Dette gjelder selv om skattyteren bor i mer enn halve boligen, regnet etter utleieverdien. Hvorvidt den del av

gevinsten som faller på skattyters egen leilighet er skattepliktig, avgjøres etter de vanlige regler om eier og botid. Dersom hjemmekontor i virksomhet er tatt i bruk som bolig en tid før realisasjonen, se nedenfor om beregning av botid.

#### *8.7.2 Brukt i lønnet erverv*

Er hjemmekontor brukt i lønnet erverv, anses skattyter for å ha bodd også i denne delen av boligen.

#### **8.8 Bruttolignet sameie**

Eier selgeren en ideell andel av eiendommen i et bruttolignet sameie, regnes hans boligdel i forhold til den forholdsmessige andel han eier av eiendommen regnet etter leieverdier. Sameierne må oppfylle vilkåret til botid/brukstid hver for seg.

Eier skattyteren f.eks. 45 pst. og bor i 25 pst. av en eiendom, regnet etter leieverdier, anses han for å bo i 25/45-deler, med andre ord mer enn halvparten. Er bygget bare brukt til boligformål vil sameieren kunne få fullt skattefritak etter reglene om eier- og botid om han bor i minst halvparten av sin andel av bygningen. Dersom skattyter bor i under halvparten av sin eierandel eller bygget også er brukt til virksomhet eller forretningsforetak, kan skattyteren bare få fritak for den del av gevinsten som faller på egen boligdel.

#### **8.9 Selskap/sameie, deltakerlignet etter nettometoden**

Om realisasjon av bolig eiet av sameie/selskap som deltakerlignes etter nettometoden og bebos av deltaker i selskapet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **9 Beregning av eier- og bo/brukstid**

#### **9.1 Eiertid**

Ervervstidspunktet er utgangspunktet for beregning av eiertidens lengde. Om ervervstidspunktet, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3 «Særlig om tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt». Har skattyteren selv latt eiendommen bebygge, vil utgangspunktet være det første av tidspunktene da bygningen ble tatt i bruk eller ifølge ferdigattest var oppført. Ved realisasjon av eiendom/selveierleilighet som tidligere var leiet av selgeren og leieretten var tilknyttet en obligasjon, regnes leieperioden med som eiertid.

Eiertid for den ene ektefelle før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den annen. (Dette gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Når en ideell andel av bolig, herunder fritidseiendom, er ervervet i flere etapper, regnes eiertid spesielt for hvert erverv.

Har det vært brudd i eierforholdet, må eiertiden regnes fra siste erverv, jf. FIN i Utv. 1982/381.

Eiertiden godskrives frem til det som inntreer først av realisasjon eller avtale om realisasjon. Visse ufullstendige avtaler hvor ikke alle vilkårene er fastlagt, vil etter omstendighetene også kunne avbryte eiertiden. Om realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

Eiertid regnes fra dato til dato.

## **9.2 Botid for annet enn fritidseiendommer**

### **9.2.1 Generelt**

Utgangspunkt for beregning av botiden er innflyttingsdagen.

Botid opptjenes frem til det tidligste tidspunkt 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, dersom selgeren ikke har fraflyttet boligen tidligere. Se FIN i Utv. 1999/216. Nærmere om når en realisasjon anses å foreligge, se «Realisasjonsbegrepet» under pkt. 1.1.1 «Realisasjon».

Flere botidsperioder innenfor toårsperioden kan legges sammen. Botid regnes fra dato til dato.

Botid regnes i utgangspunktet bare for det tidsrom boligen har vært skattyterens faste bopel (hjem), se likevel nedenfor om sekundærbolig og botid ved ikke-bruk.

### **9.2.2 Botid før ervervstidspunktet**

Botid kan som hovedregel ikke opparbeides før skattyter ervervet boligen, selv om han bodde der, f.eks. som leietaker før ervervstidspunktet. Ved realisasjon av bolig som tidligere var leiet av selgeren som obligasjonsleilighet/andelsleilighet i borettslag eller aksjeselskap, regnes botid i leieperioden med.

### **9.2.3 Ektefeller, generelt**

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som bolig for den ene ektefelle før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for botid er oppfylt for den annen. Dette gjelder også om den ektefelle som bodde i eiendommen før ekteskapets inngåelse er død på realisasjonstidspunktet.

### **9.2.4 Ektefeller, separasjon/skilsmisse**

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Realiseres tidligere felles bolig etter separasjon eller skilsmisse, skal den ektefelle som er flyttet ut av boligen godskrives den annen ektefelles botid. Dette gjelder selv om den utflyttede ektefelle er eneeier eller deleier, og selv om boligen selges med tap.

### **9.2.5 Midlertidig fravær**

At familieforsørgeren, f.eks. av hensyn til sitt arbeid, i noen tid oppholder seg utenfor hjemmet hvor familien ellers bor, vil ikke innvirke på botiden. Heller ikke ensliges midlertidige fravær vil innvirke med mindre boligen er utleid.

### **9.2.6 Sekundærbolig**

Botid kan opparbeides ved overnatting i egen bolig på arbeidsstedet, 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 vil bli regnet som egen bolig, se for øvrig FIN i Utv. 1989/754.

### **9.2.7 Seksjonert eiendom**

I seksjonert eiendom regnes botid separat for hver seksjon. Er det f.eks. to seksjoner med en leilighet i hver, vil skattyteren bare opparbeide botid i den seksjon hvor han faktisk bor.

Har eieren opparbeidet eier- og botid til eiendommen før eiendommen ble seksjonert, beholder han denne opparbeidede eier- og botid også etter seksjoneringen. Dette kan f.eks. være tilfelle for eieren av en tomannsbolig som bor i den ene leiligheten og leier ut den andre. Seksjoneres eiendommen, slik at hver leilighet blir en seksjon, beholder eieren opparbeidet eier- og botid for begge leilighetene, men opparbeider ikke ytterligere botid i den seksjonen han ikke bor i. Den seksjonen som eieren ikke bor i, må således selges innen et år etter seksjoneringen for å kunne omfattes av skattefritaket.

#### *9.2.8 Egen boligdel i avskrivbart bygg*

Dersom skattyter bor i et avskrivbart og/eller seksjonert bygg han eier, regnes botid fra det tidspunkt egen boligdel ble tatt i bruk (skilt ut av saldo).

### **9.3 Botid ved ikke-bruk**

#### *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, forutsatt at skattyter ikke kjente til brukshindringen ved ervervet av boligen. Dette gjelder også om boligen leies ut.

Som botid ved ikke-bruk regnes ikke tidsrom der skattyter bor i annen bolig som han eier, jf. URD i Utv. 1983/294 og Ot.prp. nr. 4 (1986-87) pkt. 4.6.2.1. Det samme gjelder om skattyter bor i borettslag o.l. hvor han eier andel. Reglene gjelder tilsvarende når egen boligdel er utskilt fra avskrivbart bygg. Dette gjelder selv om den andre boligen skattyter eier ligger i utlandet.

Inneholder boligen flere leiligheter, må det vurderes konkret hvor stor del av huset som skal likestilles med 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.

Ikke-bruk av sekundærbolig regnes aldri som botid.

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 boligen f.eks. på grunn av eget eller ektefelles (ikke samboers) arbeid og helse, eller sykdom hos barn. Dette kan også være at skattyter må flytte til annet sted på grunn av frivillig skifte av arbeid eller på grunn av beordring, se FIN i Utv. 1998/445. Det samme gjelder om skattyteren tar utdannelse ved skole/universitet som ligger et annet sted enn boligen. Videre



kan brukshindringen bestå i at skattyter må bosette seg i tjenestebolig eller blir lagt inn på institusjon på grunn av alder, sykdom mv. Det har i praksis blitt godkjent at brukshindring som først oppstår etter fraflytting fra egen bolig kan medregnes som botid ved ikke-bruk.

Det anses ikke som brukshindring at skattyteren må leie ut boligen fordi han ikke har råd til å bo i den. Videre anses det heller ikke som brukshindring at skattyteren flytter til et annet sted fordi han ønsker å skifte miljø, på tross av at han ikke har fått arbeid på det nye stedet.

### *9.3.3 Kjennskap til brukshindringen, generelt*

Forutsetningen for at ikke-bruk skal regnes som botid er at skattyter hverken kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av eiendommen.

I enkelte arbeidsforhold er det vanlig at den ansatte må flytte til nytt arbeidssted frivillig eller på grunn av flytteplikt, f.eks. innen utenriktjenesten. Videre kan f.eks. avansement føre til at tjenestemannen får en stilling hvor det er boplikt uten at han bytter arbeidssted. Den generelle kjennskap til slike framtidige muligheter for brukshindring, regnes ikke som slikt kjennskap som forhindrer opptjening av botid ved ikke-bruk. Det avgjørende tidspunkt 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.

### *9.3.4 Kjennskap til brukshindring, spesielt om ikke-tilflyttet bolig*

Godtgjør ikke skattyteren at det forelå en tidsbestemt plan for tilflytting av boligen ved anskaffelsen, skal han ikke godskrives botid ved ikke-bruk. Ikke-bruk mellom anskaffelsen og den planlagte 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.

## **9.4 Brukstil 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 tidsrom vilkårene for prosentligning er tilstede, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom». Har eieren brukt en fritidseiendom både som fast bolig og fritidsbolig, skal botiden som fast bolig regnes med som brukstil for fritidsbolig.

Bare brukstil i egen eiertid regnes med.

Reglene om brukshindring gjelder ikke for fritidseiendommer.

### *9.4.2 Ektefeller*

(Denne regelen gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

Bruk av eiendommen som fritidseiendom av den ene ektefelle før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret om brukstid er oppfylt for den annen. Dette gjelder også om den ektefelle som brukte eiendommen før ekteskapets inngåelse er død på realisasjonstidspunktet.

## **9.5 Bruksendring**

### *9.5.1 Overgang fra boligbruk til fritidsbruk*

Det er den faktiske bruken på tidspunktet for realisasjonen som er avgjørende for om eiendommen må oppfylle vilkåret om 1 års botid (egen bolig) eller 5 års brukstid (fritidseiendom). Har eiendommen tidligere vært benyttet som bolig, mens den brukes som fritidseiendom på realisasjonstidspunktet, kreves altså at eieren har brukt eiendommen som egen fritidseiendom i minst 5 av de siste 8 år. Ved vurderingen av om vilkåret om 5 års brukstid er oppfylt, skal også den tiden hvor eiendommen ble brukt som egen bolig (botiden) regnes med.

#### Eksempel:

*Arne kjøpte en eiendom i «Hytteveien» 1. juni 1998. Han flyttet inn og brukte eiendommen som egen bolig fram til 1. juni 2000. Da flyttet Arne til en ny eiendom som han brukte som egen bolig. Arne brukte deretter eiendommen i «Hytteveien» som fritidsbolig.*

*Selger Arne eiendommen i «Hytteveien» f.eks. den 1. juni 2002, blir en eventuell gevinst skattepliktig. Arne har på dette tidspunktet opparbeidet seg 2 års brukstid (fritidseiendom) og 2 års botid (egen bolig). Kravet om 5 års brukstid er derfor ikke oppfylt.*

*Venter Arne med å selge eiendommen til etter den 1. juni 2003 (og han fremdeles bruker eiendommen til fritidsbruk), vil en eventuell gevinst være skattefri.*

### *9.5.2 Overgang fra fritidsbruk til boligbruk*

Det er den faktiske bruken på tidspunktet for realisasjonen som er avgjørende for om eiendommen må oppfylle vilkåret om 1 års botid (egen bolig) eller 5 års brukstid (fritidseiendom). Har eiendommen tidligere vært benyttet som fritidseiendom, mens den brukes som egen bolig på realisasjonstidspunktet, kreves altså at eieren har brukt eiendommen som egen bolig i minst 1 av de siste 2 år. Botiden regnes fra bruksendringen. Ved vurderingen av om vilkåret om 1 års botid er oppfylt, skal tiden eiendommen ble brukt som fritidseiendom (brukstid) ikke regnes med.

### *9.5.3 Overgang fra virksomhetsbruk til boligbruk*

En eiendom eller del herav som har vært benyttet i virksomhet, kan tas i bruk som bolig. Botiden regnes fra bruksendringen, mens eiertiden regnes fra det opprinnelige ervervet.

### *9.5.4 Overgang fra netto- til bruttolignet sameie*

Ved realisasjon av bolig som har vært benyttet som bolig for en sameier både før og etter endringen av sameiets ligningsmåte, skal eier- og botid regnes fra det tidspunkt sameiet endret ligningsmåte fra netto- til bruttoligning. Om tidspunktet for endret ligningsmåte for sameie, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

## **9.6 Gjenoppført bolig etter brann**

Ved gjenoppføring av nedbrent bolig i rimelig tid etter brannen, regnes det ikke brudd i eier- og botid. Eier- og botid regnes fra ervervet av den opprinnelige bygning. Det er antatt at dette også gjelder når nedbrent enebolig erstattes med en tomannsbolig, se FIN i Utv. 1985/394.

## **10 Beregning av gevinst/tap**

### ***10.1 Hovedregel***

Gevinsten eller tapet utgjør differansen mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi (opprinnelig kostpris tillagt senere påkostning) fratrukk eventuell nedskrivning for betinget skattefritak. Om oppregulering av inngangsverdi frem til 31.12.1991, se stikkord «Inngangsverdi». Det foretas ikke oppregulering av kostprisen når det foreligger tap. Beregnet tap som følger av at kostprisen er oppregulert kommer derfor ikke til fradrag.

### ***10.2 Salg til underpris***

Ved salg til underpris, beregnes en eventuell gevinst på vanlig måte i forhold til det faktiske vederlag. Om tap ved salg til underpris, se stikkord «Tap».

Om uttaksbeskatning ved salg til underpris fra aksjeselskap eller deltakerlignet selskap, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### ***10.3 Vederlag/erstatning***

#### ***10.3.1 Salgssum***

Som salgssum medregnes verdien av alt selger skal motta ved salget, enten det tilfaller han 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 formuesgjenstander som overdras fra kjøper til selger slik som fast eiendom, løsøre og aksjer.

Salgskostnader som meglerprovisjon mv. som er utredet av selger skal gå til reduksjon av salgssummen.

Erstatning for totalskade av bolig behandles på samme måte som vederlag.

Se for øvrig stikkord «Utgangsverdi».

#### ***10.3.2 Selgers bruksrett***

Beholder selgeren for en periode vederlagsfri boret, anses kapitalisert verdi av boret ikke som en del av vederlaget.

#### ***10.3.3 Fordeling av salgssummen når det overdras bolig/fritidseiendom med delvis skatteplikt***

Når gevinsten dels er skattefri etter reglene om bolig/fritidseiendom og dels skattepliktig, må det foretas en skjønsmessig fordeling av salgssummen. Er det forskjellige deler eller seksjoner i en bygning, fordeles vederlaget etter utleieverdier. Dette kan f.eks. gjelde egen bodel i avskrivbart bygg. Er det for stort grunnareal (mer enn passende arrondert tomt) og/eller flere frittstående bygninger, fordeles salgssummen forholdsvis etter omsetningsverdiene. Partenes fordeling av salgssummen vil være veiledende, men ikke bindende dersom det kan være grunn til å se annerledes på verdiansettelsene enn partene har gjort.

#### ***10.3.4 Fordeling av salgssummen når både løsøre og fast eiendom overdras***

Salg av innbo og løsøre brukt i selgerens husholdning utløser ikke skatteplikt, se stikkord «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 stikkord «Vedlikehold». Partenes fordeling av salgssummen vil være veiledende, men ikke bindende dersom det kan være grunn til å se annerledes på verdiansettelsene enn partene har gjort.

#### *10.3.5 Ekspropriasjon/ulempeerstatning*

Ved tvangsavståelse 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 som knytter seg til den gjenværende del av eiendommen, kan dette beløpet ikke skattlegges som inntekt. Beløpet må ses som en erstatning for verdiforringelse på den gjenværende eiendom, og vil således komme til fradrag i inngangsverdien for denne.

Eventuell ulempeerstatning i forbindelse med ekspropriasjon av hele eiendommen vil vanligvis måtte ses som en del av salgssummen.

#### *10.3.6 Medarvinger skal ha andel av salgssummen*

I enkelte tilfeller er det satt som vilkår for å erverve en eiendom, at medarvingene ved senere avhendelse skal ha andel av salgssummen. Ved skattlegging av selgeren, skal utbetaling til medarvingene da fratrekkes salgssummen før beregning av eventuell skattepliktig gevinst. Se for øvrig FIN i Utv. 1980/628. Om skatteplikten for medarvingene, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **10.4 Inngangsverdi**

Om beregning av inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi».

### **10.5 Ikke-seksjonert avskrivbar eiendom delvis benyttet som egen bolig**

#### *10.5.1 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 vederlag for hele eiendommen skjønnsmessig mellom bygning og tomt. Ingen del av salgssummen for tomten henføres til egen boligdel. Vederlag/erstatning som faller på bygning må fordeles mellom egen boligdel og resten av bygningen forholdsmessig etter leieverdier.

#### *10.5.2 Inngangsverdi*

Om fastsettelse av inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi».

#### *10.5.3 Gevinsten*

Gevinsten settes til differansen mellom den del av vederlaget som faller på egen boligdel og inngangsverdi for denne delen.

### **10.6 Bolig mv. ervervet ved gave**

Gevinst ved realisasjon av bolig mv. ervervet ved gave settes til den skattepliktige gevinst skattyteren (dvs. gavemottaker/selger) har oppnådd regnet etter hans egen inngangsverdi, eiertid og botid, på vanlig måte.

### **10.7 Andelsleilighet**

Det skal ved beregningen av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragberettiget tap ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap tas hensyn til endringer i selskapets gjeld i den tid selgeren har eiet andelen/aksjen i boligselskapet. Dette betyr at ved beregning av gevinst eller tap skal en ta utgangspunkt i leilighetens «bruttoverdi» både ved ervervet og ved realisasjonen. Normalt er det leilighetens bruttoverdi per 1. januar i ervervs- og realisasjonsåret som skal legges til grunn.

#### *10.7.1 Leilighetens bruttoverdi*

Leilighetens bruttoverdi per 1. januar i ervervs-/realisasjonsåret beregnes separat for hvert av tidspunktene på følgende måte:

Leilighetens overdragelsessum (andel + innskudd + mulige vederlag utover dette)  
+ den forholdsmessige andel av boligselskapets fremmedkapital som faller på andelen  
- den forholdsmessige del av boligselskapets aktiva som faller utenfor beregningsgrunnlaget for prosentinntekten  
= Andelsleilighetens bruttoverdi

Denne forholdsmessige fordeling av fremmedkapital og visse aktivaposter baseres på forholdet ved overdragelsestidspunktet mellom:

- størrelsen av innskudd og andelskapital som gjelder den overdratte leilighet og
- samlet innskudd og andelskapital i boligselskapet.

Ved denne fordeling 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. (Disse er allerede med i overdragelsessummen og ville komme dobbelt til uttrykk om de også skulle medtas som fremmedkapital).

Aktivaposter som faller utenfor beregningsgrunnlaget for prosentinntekten 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 andels- eller aksjeleilighetens bruttoverdi 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. Hensyn skal ikke tas til forandringer som skyldes vanlige avdrag på lån,
- realisasjonen finner sted før byggeregnskapet er avsluttet. 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 formuesstilling som fremgår av byggeregnskapet, vil det måtte

tas hensyn til verdiendringer ved at regnskapstallene korrigeres med den endring 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 realisasjonen. Det vil m.a.o. ved beregningen av bruttoverdien på visse vilkår kunne legges til grunn en annen verdi enn den regnskapet viser for aktiva som ikke er knyttet til boligkomplekset. Betingelsene er for det første at vedkommende aktivaposter faktisk må ha en annen verdi enn den bokførte, og for det annet at denne verdiforskjellen i ikke uvesentlig grad må antas å ha virket bestemmende på kjøpesummens størrelse.

### *10.7.2 Inngangsverdi*

Inngangsverdien består av:

Leilighetens bruttov verdi på anskaffelsestidspunktet.

- + Eventuelle omkostninger ved kjøp av leiligheten.
- + Eventuelle faktiske betalte tilleggsskudd 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.

### **10.8 Kostprisregulering**

Om adgangen til å oppregulere kostpris på eiendom som skattyter eide per 31.12.1991, se stikkord «Inngangsverdi». Om hvilke boliger som kunne oppreguleres før 1992, se Lignings-ABC for 1991, side 166 flg.

## **11 Tidspunkt for inntektsbeskatningen**

### **11.1 Generelt**

Gevinst tas til inntekt/tap fradras i det år eiendommen blir overtatt av kjøper. Om tidspunktet for inntektsføring/tapsfradrag ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **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 boligseksjoner
- egen boligdel
- tomt

skal vederlaget for den avskrivbare del 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. 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 er gevinsten undergitt stedbundet skattlegging i eiendomskommunen. Dette gjelder også om inngangsverdien er redusert med betinget avsatt gevinst ved realisasjon av eiendom i annen kommune.

Formue i restsalgssum og renter av denne beskattes i bostedskommunen.

### **12.2 Etterskuddspliktige**

For etterskuddspliktige skattlegges gevinsten i hovedkontorkommunen.

# **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 alt fra strøm og vedlikehold, til avgift ved bruk av golfbane (greenfee).

Beskatning av tidsparter vil være avhengig av hvordan eiendomsretten til eiendommen privatrettslig er organisert.

De fleste tidspartprosjekter på det europeiske markedet er i praksis organisert på en av følgende to måter:

- Skattyter eier del av eiendommen ved direkte eierandeler tilknyttet bruksrett (sameiendommen). Driften mv. kan likevel være organisert gjennom et selskap.
- Eiendommen(e) eies av et aksjeselskap e.l. Skattyter har bruksrett uten direkte eierandel(er) i eiendommen(e) (bruksrettmodellen), med eller uten aksjer i selskap som eier eiendommen(e).

Hvilken av modellene som foreligger i det enkelte tilfellet beror på hvem som er eier av eiendommen, se FIN uttalelse i Utv. 1992/962 og stikkord «Eierbegrepet».

Nedenfor behandles bare beskatning av tidsparter med direkte eierandel i eiendommen.

I noen tilfeller skal andeler i ferieanlegg (time-share) i utlandet sees på som fast eiendom. Dette gjelder når ferieanlegget er organisert som et vanlig sameie. Også andeler i utenlandske «time-share»-selskaper kan anses som formue i fast eiendom. Dette gjelder når

- 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 i Utv. 1992/962.

Tidsparter hvor det ikke foreligger eiendomsrett, behandles etter reglene om rettigheter i fast eiendom, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

## **2 Formue**

Anses skattyter som deleier av eiendommen, settes formuesverdien av en tidspart til en andel av hele eiendommens ligningsverdi. Eiendommens ligningsverdi skal fordeles på tidspartene i forhold til antatt omsetningsverdi av den enkelte tidspart ved ferdigstillelse. Der dette ikke kan fastslås fordeles verdien i forhold til den enkeltes eierbrøk.

## **3 Inntekt**

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendommen og som benyttes av eieren til eget bruk som fritidsbolig, skal prosentlignes etter de vanlige regler for fritidsbolig. Forutsetningen er at eieren over tid benytter tidsparten til eget bruk i rimelig omfang, og tidsparten ikke går over til å få karakter av et utleieobjekt.

Om prosentligning av fritidseiendom og beskatning av ev. utleieinntekter, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Tidsparter hvor skattyter anses som deleier av eiendom og som leies ut i et slikt omfang at den ikke skal prosentlignes, lignes direkte. Om direkte ligning, se stikkord «Bolig - direkte ligning»

## **4 Realisasjon av tidspart**

Realisasjon av tidspart hvor skattyter anses som deleier av eiendommen følger de vanlige regler (eier- og botid) for realisasjon av fritidseiendom, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

# **Boligsparing for ungdom (BSU)**

*Sktl. § 16-10. Lignl § 6-6 bokstav b. FSFIN § 16-10.*

## **1 Nøkkeltall**

- Maksimalt årlig sparebeløp er kr 15 000.
- Skattefradrag er 20 pst. av sparebeløpet.
- Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 100 000.
- Aldersgrense er 33 år.

## **2 Generelt**

### **2.1 Vilkår**

#### *2.1.1 Hvem kan kreve fradrag*

Personlige skattytere bosatt i Norge kan til og med det inntektsåret de fyller 33 år, kreve fradrag i skatt etter reglene for boligsparing for ungdom (BSU).

Personer som er bosatt i utlandet kan ikke kreve slikt fradrag i skatten. Dette gjelder også for slike personer som under midlertidig opphold i Norge under 6 mnd. er skattepliktig hit etter sktl. § 2-3 (1) d og § 2-3 (2), se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».



### *2.1.2 Kontoen*

Skattefradrag gis bare for innskudd på konto opprettet særskilt for boligsparing for ungdom. Kontoen kan bare opprettes i:

- innenlandsk bank
- samvirkelag eller
- innenlandsk fast organisert spareforening.

Kontoen kan bare lyde på navnet til en person. Ektefeller må i tilfelle opprette hver sin konto. Nærmere om ektefellers maksimale sparebeløp, se nedenfor under pkt. 2.3.2 «Ektefeller».

Boligsparekonto kan som hovedregel bare opprettes én gang for hver person. En skattyter kan således ikke ha to slike kontoer eller opprette ny konto når en tidligere konto er gjort opp. Om unntak i visse tilfeller ved overføring av konto til ektefelle, 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 innenlandsboende må innskudd være foretatt innen utflyttingsdagen.

### *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 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 nedenfor under pkt. 4 «Brudd på vilkårene».

### *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 etterhvert velge hvor mange år han vil foreta innskudd, hvilke år han vil foreta innskudd og med hvilket beløp.

## **2.2 Skattefradrag**

### *2.2.1 Generelt*

Frdrag i skatt gis med 20 pst. av sparebeløp satt inn på BSU-konto i løpet av året innenfor visse beløpsgrenser, se nedenfor under pkt. 2.3 «Maksimalt sparebeløp». 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 lignedes 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.

### *2.2.3 Barn og ungdom*

Innskudd på BSU-konto som er registrert på barn som lignedes under ett med foreldrene, gir bare rett til fradrag i skatt på inntekt som lignedes særskilt hos barnet. Om når barn lignedes under ett med foreldrene og hvilke inntekter som kan lignedes særskilt, se stikkord «Barn og ungdom».

## **2.3 Maksimale sparebeløp**

### *2.3.1 Generelt*

Innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 15 000 i det enkelte år. Samlet innbetalt sparebeløp kan ikke overstige kr 100 000. Det er ikke anledning til å sette inn penger på kontoen ut over grensebeløpene eller etter det inntektsår skattyteren fyller 33 år. Påløpte renter regnes ikke som innbetalt sparebeløp, slik at kontoens totale pålydende kan overstige kr 100 000. Rentene inngår ikke i det årlige sparebeløp som gir rett til skattefradrag. Grensebeløpene ovenfor gjelder særskilt for hver person som har opprettet konto.

Bosettelse i Norge bare en del av året fører ikke til reduksjon av grensebeløpene.

### *2.3.2 Ektefeller*

Beløpsgrensen på kr 15 000 gjelder for hver av ektefellene, selv om de lignedes felles f.eks. fordi den ene ikke har inntekt.

## **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 anskaffelse av ny fast bolig for skattyteren. Forutsetningen er at boligen eies av skattyteren selv eller hans ektefelle. Uttak kan ikke brukes i forbindelse med bolig som eies av ikke-meldepliktig samboer når skattyter ikke er eier eller blir eier av boligen helt eller delvis.

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»**

Som «bolig» anses:

- selveierbolig (enebolig, tomannsbolig, leilighet i flermannsbolig, selveierleilighet)
- andelsleilighet
- aksjeleilighet
- obligasjonsleilighet
- egen bodel i avskrivbart bygg
- våningshus på gårdsbruk

### *3.2.1 Utland*

Boligen behøver ikke være i Norge.

### *3.2.2 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 i sammenheng med erverv av boligen.

## **3.3 Hva kreves for at boligen anses som fast**

### *3.3.1 Generelt*

For at boligen skal anses som fast bolig 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 stikkord «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.

Det er ikke adgang til å anvende sparebeløp mv. til erverv av 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. Forutsetningen er at skattyter ikke kjente eller burde kjenne til brukshindringen ved ervervet av boligen. Se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom» under margstikkord pkt. 9.3 «Botid ved ikke-bruk».

## **3.4 Hva kreves for at boligen skal anses som ny**

I utgangspunktet må boligen være ervervet og tilflyttet etter at kontoen ble opprettet. 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. Dette vil være aktuelt

- ved kjøp av leiet bolig eller
- ved kjøp av bolig man tidligere har bodd vederlagsfritt, eks. barndomshjem eller
- ved omdannelse 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 og ektefellene tidligere var samboere.

Som erverv av ny fast bolig regnes også bolig:

- bygget på tomt ervervet før BSU- kontoen ble opprettet eller
- som var under (ny)bygging før BSU - kontoen ble opprettet

Erverv av slik bolig regnes ikke som erverv av ny bolig dersom ferdigattesten fra bygningsmyndighetene foreligger før BSU-kontoen ble opprettet.

Bolig som er ervervet i første halvdel av 1992 anses som ny når BSU- kontoen er opprettet før 1. juli 1992.

#### *3.4.1 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.

#### *3.4.2 Skilsmisse/separasjon*

Bolig tilflyttet av ektefellene før konto ble opprettet, anses ikke som ny for den ektefelle som overtar eiendommen på skifte etter separasjon eller skilsmisse.

### **3.5 Hva regnes som kostnader til anskaffelse**

Når boligen er ny, se ovenfor, kan uttak benyttes til:

- 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 bolig. Som lån til bolig likestilles lån til nødvendig aksje, andel eller obligasjon. Det er ikke stilt noe krav om at lånet er benevnt boliglån av långiver eller er sikret med pant i huset, aksjen, andelen eller obligasjonen, men det vil i så tilfelle stilles strenge krav til at lånet er et boliglån.
- utløsning av fraseparert eller fraskilt ektefelle fra bolig som har tilhørt ektefellenes felleseie dersom boligen anses som ny for skattyteren, 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,
- å løse ut medeier i felles bolig som er anskaffet før opprettelse av spareavtale.

### **3.6 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.

### **3.7 Frist for bruk av uttaket**

Skattyteren må innen uttaksårets utgang ha brukt det uttatte beløp til erverv av ny fast bolig. Det er ikke tilstrekkelig at det er foretatt forskuddsbetaling for arbeider som først skal utføres et år senere. Uttak som ikke er brukt innen utgangen av uttaksåret, medfører brudd på vilkårene, se nedenfor.

### **3.8 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 innteksåret 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.

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. Skattyter kan fritt disponere renter som påløper etter det innteksår han fyller 33 år.

### **4.2 Overdragelse**

Vilkårene for boligsparingen anses brutt ved overdragelse av innestående på kontoen. Dette gjelder likevel ikke overdragelse av hele sparebeløpet (innskutte midler og bundne renter) til ektefelle ved separasjon eller skilsmisse. Den ektefelle som overfører sin konto kan opprette ny BSU- konto på vanlig måte.

Ved overdragelse må navnet kontoen er registrert på endres. Har den av ektefellene som overtar innestående en BSU-konto fra tidligere, skal sparemidler og akkumulert avkasting overføres til denne kontoen. Medfører overføringen at samlet sparebeløp på BSU-kontoen overstiger kr 100 000, kan det ikke foretas ytterligere innskudd på kontoen.

### **4.3 Dødsfall**

Vilkårene anses brutt ved dødsfall. 

Gjenlevende ektefelle kan imidlertid overta kontoen uten at det anses som brudd. I så fall må navnet kontoen er registrert på endres. Det gis ikke fradrag for sparing i dødsåret hos avdøde, men ektefelle som overtar kontoen kan kreve fradrag i skatt på grunnlag av avdødes innskudd. Har gjenlevende ektefelle allerede en BSU- konto, skal sparemidler og akkumulert avkasting overføres til denne kontoen. Gjenlevende ektefelle kan likevel maksimalt kreve fradrag for kr 15 000 i innskudd i dødsåret. Medfører overføringen at samlet sparebeløp på BSU-kontoen overstiger kr 100 000, kan det ikke foretas ytterligere innskudd på kontoen.

### **4.4 Konkurs**

Det anses ikke som kontraktsbrudd at innestående på kontoen heves av konkursboet og midlene anvendes til dekning av kreditorenes krav. Konkursdebitor har anledning til å fortsette å spare på ny konto.

#### **4.5 Sikkerhetsstillelse**

Vilkårene anses brutt når BSU-kontoen frivillig stilles som sikkerhet. Tas det derimot utlegg, beslag mv. i BSU-kontoen anses dette ikke som brudd på boligsparingen.

#### **4.6 Konsekvenser av brudd**

Ved brudd på vilkårene uten å bruke noe til erverv av bolig:

- er det ikke anledning til å skyte inn mer på BSU-kontoen og
- det skal gis et tillegg i skatt som tilsvarer det samlede skattefradrag som skattyter har fått, dvs. 20 pst av sparemidlene. 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.

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. Ved beregningen av tillegget i skatt anses beløp gått til erverv av ny fast bolig først å komme fra innbetalt sparebeløp, deretter akkumulerte renter påløpt tom 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 80 000 og bruker for eksempel 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 igjen kr 50 000 på kontoen.*

*Fordi ikke hele uttaket er brukt til bolig, er vilkårene brutt. Skattyteren skal ha et tillegg i skatt. Han har brukt 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 kr 7 000.*

### **5 Innberetning**

Bankene innberetter sparebeløpet maskinelt til Skattedirektoratet. Det innberettede beløp legges direkte til grunn i skatteberegningen.

Skattedirektoratet sender liste til det enkelte ligningskontor over de skattytere som har foretatt uttak fra BSU-konto i løpet av inntektsåret. Det er opp til det enkelte ligningskontor å ta stilling til hvorvidt uttaket kan godkjennes som boliguttak.

## **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 i Norge. Reglene er i utgangspunktet sammenfallende for skattemessig bosted og folkeregistrering. Reglene er likevel ikke sammenfallende i alle tilfeller f.eks. for studenter og for personer som flytter til Norge fra et annet nordisk land. Videre kan

folkeregisteret gi dispensasjon fra hovedregelen om bosted i visse tilfeller, se folkeregisterforskriften § 2 nr. 3 fjerde ledd.

Det er imidlertid ikke avgjørende for det skattemessige bosted hvor skattyter er registrert bosatt iht. folkeregisteret.

Det skattemessige bosted vil ha betydning for:

- hvilken kommune det skal skattes til (skattekommune for det enkelte inntektsår), se stikkord «Skattestedet»
- fradragsrett for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet (skattemessig bosted til enhver tid). Se stikkordene «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet», «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

Om når en skattyter skal anses skattemessig bosatt i Norge eller utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

## **2 Hovedregel**

### ***2.1 Enslige***

Enslige anses i utgangspunktet bosatt der hvor de har sitt hjem, normalt der de har overveiende døgnhvile. Om bosted for enslige som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se nedenfor under pkt. 4.4 «Enslige pendlere».

### ***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. 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 foreldre 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 (6).

### ***2.3 Ektefeller***

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere)

Ektefeller som bor sammen, anses bosatt i deres felles hjem. Ektefeller som ikke kan anses å ha noe felles hjem, skal behandles som bosatt hver for seg, se for øvrig stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» under avsnittet pkt. 12.4 «Flere virksomheter».

Ektefellenes felles hjem går foran felles hjem med barn.

Om bosted for ektefelle som på grunn av arbeidsopphold bor skiftevis i to eller flere boliger (pendler), se nedenfor under pkt. 4.3 «Familiependlere».

## **2.4 Samboere**

Samboere behandles etter reglene for enslig, evt. 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 nedenfor under pkt. 4.5 «Samboere som pendler».

## **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.

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 hjem der.

Fra og med 1. november 2001 har gifte og ugifte studenter anledning til å velge å stå registrert i folkeregisteret som bosatt på studiestedet, selv om reglene for øvrig ville ha tilsagt et annet bosted. Valg av bostedsregistrering i folkeregisteret på studiestedet gis ikke virkning 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 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.**

Medlemmer av regjering og Storting, samt statssekretærer og politiske rådgivere i departementer og ved statsministerens kontor, anses bosatt i den kommune der de hadde sitt bosted før de tiltrådte. Dette gjelder bare så lenge personen disponerer bolig til privat bruk under opphold i denne kommunen. Personens 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 personen.

## **4 Pendlere**

### **4.1 Generelt**

En pendler er en person som av hensyn til inntektsgivende aktivitet, overnatter utenfor hjemmet. Opphold utenfor hjemmet av andre grunner, f.eks. studier, medfører ikke at en person anses som pendler. Om skillet mellom opphold under yrkesreiser og pendleropphold, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.21.2 «Unntak, kost på tjeneste-/yrkesreiser».

Pendler yrkesaktive mellom bolig på arbeidsstedet og annen bolig, må det avgjøres hvilken av boligene som skal anses som skattyterens hjem (skattemessige bosted).



## **4.2 Pendling til utlandet**

Pendler skattyter som anses skattemessig bosatt i Norge, til sitt virkelige hjem i utlandet, vil dette 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.

Om fradrag for merkostnader ved pendling til et virkelig hjem utenfor Norge, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

## **4.3 Familiependlere**

### **4.3.1 Hvem behandles etter reglene for familiependlere**

Som familiependlere regnes

- ektefeller,
- 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 forsørgeres, 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 av 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap. Separerte ektefeller behandles ikke som ektefeller i forhold til disse bestemmelsene med mindre de er flyttet sammen igjen. Dette gjelder enten det foreligger faktisk samlivsbrudd eller formell separasjon. Personer som er skilt, er ikke lengre ektefeller selv om de bor sammen. De behandles da etter reglene om samboere.

### **4.3.2 Bosted for familiependlere, generelt**

Familiependler anses bosatt i det hjemmet som er felles med ektefelle, barn mv., uavhengig av døgnhvilen. 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). 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 denne boligen, 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.*

### **4.3.3 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:

- 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 nedenfor under pkt. 5.2.3 «Samlet døgnhvile for ektefeller».

#### *4.3.4 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 3 til 4 hjemreiser med overnatting i året.

### **4.4 Enslige pendlere**

#### *4.4.1 Hvem behandles etter reglene for enslig pendler*

Alle personer som ikke er familiependlere, jf. ovenfor pkt. 4.3.1 «Hvem behandles etter reglene for familiependlere», behandles etter reglene for enslige pendlere.

#### *4.4.2 Bosted for enslige pendlere*

Pendler en enslig mellom forskjellige boliger (se om krav til hyppighet for pendlingen nedenfor) anses vedkommende å ha sitt hjem i den bolig som kommer høyest på de to følgende oppstillinger avhengig av pendlerens alder:

Født i 1981 eller senere (21 år eller yngre) Født i 1980 eller tidligere (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 nedenfor under pkt. 5 «Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)».

Skiller boligene seg ikke fra hverandre etter ovenstående oppstilling, må en falle tilbake på «døgnvileregelen», se nedenfor under pkt. 5.2 «Døgnhvile».

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 nedenfor under pkt. 4.6 «Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)».

#### *4.4.3 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.

#### *4.4.4 Krav til hyppighet av pendlingen, født i 1980 eller tidligere*

For enslige som er 22 år eller eldre er kravet til reisehyppighet vanligvis satt til regelmessige hjembesøk minst hver tredje uke. Med kort reiseavstand til foreldrehjemmet eller annet hjem, må det kreves 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 seg selv ikke begrunne noe unntak fra 3-ukers kravet.

#### *4.4.5 Krav til hyppighet av pendlingen, født i 1981 eller senere*

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 sjetten uke er tilstrekkelig.

#### *4.4.6 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 hyppighet anses oppfylt.

### **4.5 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 om enslige. Dette gjelder selv om vedkommende forsørger samboeren og/eller samboerens særkullsbarn.

### **4.6 Særregel om fortsatt skattemessig bosted etter krav fra skattyter (sammenligningsregelen)**

#### *4.6.1 Generelt*

Enslige pendlere og ektefeller som pendler mellom forskjellige boliger kan etter krav fremsatt overfor ligningskontoret få skattemessig bosted fastsatt etter sammenligningsregelen. Det er en forutsetning at alle vilkårene nedenfor er oppfylt på det tidspunkt pendlingen begynner:

- endringen i bosted skyldes at skattyter begynner å pendle. 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) ikke har felles bolig med barn i en annen bolig enn det tidligere bostedet

- skattyteren har vært folkeregistrert bosatt i vedkommende kommune i minst 3 år, regnet fra dato til dato, før pendlingen tar til. For ektefeller er det krav at begge har bodd i kommunen 3 år. Det er ikke krav om at skattyteren skal ha vært skattepliktig til vedkommende kommune i alle de 3 årene eller at han har bodd på samme sted i vedkommende kommune i disse årene
- den boligen som etter reglene ellers ville blitt det skattemessige bosted, ligger i en annen kommune enn den kommunen boligen skattyteren krever som fortsatt hjem. Hvis han pendler til bolig i samme kommune, kan han ikke kreve fortsatt bosted, men må følge de vanlige reglene
- boligen på det opprinnelige bostedet har minst dobbelt så stort boareal som den andre boligen. Om måling av boareal og om boareal der det bor flere personer over 15 år, se nedenfor
- skattyteren eller ektefellen har kostnader til leie av boligen på det opprinnelige bostedet eller blir lignet for fordel ved å bo i egen bolig der, herunder at skattyteren blir lignet for fordel ved fritt å bo i bolig tilhørende andre, f.eks arbeidsgiver eller familie

Krav fremsettes overfor ligningskontoret for den kommunen hvor skattyter krever fortsatt bosetting. For ektefeller må begge fremsette slikt krav.

Retten til å velge å beholde det skattemessige bostedet, er ikke til stede når endringen i bosted skyldes noe annet enn at skattyter(-ne) begynner å pendle mellom flere (felles) boliger, f.eks. at ektefellene endrer mønsteret for pendling slik at den samlede overveiende døgnhvile skifter fra boligen på hjemstedet til boligen på arbeidsstedet.

#### *4.6.2 Vilkårene for å bruke sammenligningsregelen opphører*

Fører etterfølgende forhold til at vilkårene for fortsatt skattemessig bosted etter sammenligningsregelen ikke lenger er til stede, 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.

Flytter skattyteren fra et skattemessig bosted etter sammenligningsregelen, vil han:

- kunne kreve at den nye boligen blir vedkommendes skattemessige bosted etter sammenligningsregelen, dersom den ligger i samme kommune som den opprinnelige boligen og de øvrige vilkårene er oppfylt
- ikke kunne kreve fortsatt skattemessig bosted etter sammenligningsregelen, dersom den nye boligen ligger i en annen kommune enn den opprinnelige boligen.

En skattyter som har fått godkjent skattemessig bosted etter sammenligningsregelen, kan når som helst kreve å få det skattemessige bosted som følger av de vanlige reglene med virkning fra det tidspunkt kravet er fremsatt.

## **5 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **5.1 Bostedstvist**

Om tvist mellom kommuner hvor en personlig skattyter anses bosatt, se lignl. § 11-3.

### **5.2 Døgnhvile**

#### *5.2.1 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.

#### *5.2.2 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 separat 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 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.*

#### *5.2.3 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.

### **5.3 Foreldrehjem**

Foreldrehjemmet er bolig 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 ett av dem kan anses som foreldrehjemmet i forhold til reglene om bosettelse. Hvilket av foreldrehjemmene dette er, avgjøres på grunnlag av døgnhvilerregelen, se ovenfor. Hvilket av foreldrehjemmene som er foreldrehjem etter reglene om bosettelse, kan skifte fra år til år.

### Eksempel

*Har for eksempel skattyteren 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 døgnsovernatting 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 etter at året er gått. (Eksempelet forutsetter at skattyteren enten er under 22 år eller at han har uselvstendig bolig på arbeidsstedet.)*

## **5.4 Selvstendig/uselvstendig bolig**

### **5.4.1 Generelt**

Som selvstendige regnes bare boliger eller leiligheter (boenheter) som fyller alle følgende vilkår:

- Boenheten har minst 30 kvm boareal. Bor det flere personer i boenheten, må boarealet tillegges 20 kvm for hver ytterligere beboer i boenheten som er fylt 15 år. Om særregel for leiet bolig der det bor flere personer innenfor boenheten, se nedenfor. Ligningsmyndighetene kan legge bruttoareal til grunn, dersom dette er bedre dokumentert enn boarealet. 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 nedenfor
- Pendleren har tilgang til boenheten alle ukens dager, dvs. også i helgene og i perioder hvor vedkommende ikke arbeider, se nedenfor

Foreldrehjem vil aldri kunne anses som selvstendig bolig. Boliger som ikke er selvstendige eller foreldrehjem, regnes som uselvstendige boliger. Således vil f.eks. en enebolig være uselvstendig bolig hvis den ikke tilfredstiller krav til varighet for disponeringstiden.

### **5.4.2 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 forholdene over en periode til grunn. Det er ikke noe krav at personene er folkeregistertmessig/skattemessig bosatt i boligen.

### **5.4.3 Selvstendig bolig, særregel for leiet bolig hvor det bor flere personer innenfor boenheten**

Leier personen bolig innenfor en boenhet hvor det også bor andre, dvs. leier en eksklusiv bruksrett til ett eller flere rom som utgjør en begrenset del av boenheten, kan vedkommende kreve at boligarealet måles for den delen han disponerer alene, tillagt en forholdsmessig andel av fellesarealet innenfor boenheten. Fellesarealet fordeles likt mellom leieboere som har fylt 15 år. Andel av fellesareal skal likevel ikke tillegges dersom antall beboere som har fylt 15 år i boenheten er på 7 eller mer. Fellesareal i bygningen utenfor boenheten, som heis og trappeoppganger i blokker, regnes ikke med.

Denne regelen gjelder bare for personer som leier. Boarealet for andre må da regnes ut etter hovedregelen.

### **5.4.4 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 den kan brukes hele året, 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 tilgang til kjøkken og med forbud mot å lage varm mat, kan være selvstendig bolig om vilkårene for øvrig er oppfylt.

#### *5.4.5 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 et 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 oppfylt med virkning fra det tidspunkt skattyteren ble klar over at disponeringen ble minst ett år

Er forholdet på forhånd antatt å være minst ett år, men det faktisk blir kortere, vil kravet om disposisjonsrett i minst et 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 et år, med mindre den var leiet ut eller solgt på det aktuelle tidspunkt. For barn som bor hos foreldre og for samboere som bor i bolig eiet/leiet av den andre samboeren, kan en gå ut fra at vilkåret om disponering i minst et 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 separat bolig. Flytter skattyteren til ny bolig f.eks. uten å skifte arbeidsplass, må tiden regnes separat for hver bolig.

#### *5.4.6 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 et 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.

#### *5.4.7 Areal, generelt*

Ved vurdering av arealets størrelse, skal i utgangspunktet boarealet legges til grunn. Ligningsmyndighetene kan velge å legge bruttoareal til grunn dersom dette er bedre dokumentert enn boareal.

Det er skattyteren som må dokumentere boarealet, f.eks. ved oppmåling av takstmann eller på annen måte som ligningsmyndighetene finner tilfredsstillende. Kravene til dokumentasjonen

må avpasses til forholdene i den enkelte sak. Skattyteren har bevisbyrden for at vilkårene for å bli ansett som pendler er til stede. Gir skattyteren ikke tilfredsstillende dokumentasjon over boarealet, kan ligningsmyndighetene nekte å anse vedkommende som pendler.

#### *5.4.8 Areal, generelt om boareal*

I utgangspunktet skal boarealet vurderes separat for hver boenhet.

F.eks. vil en enebolig uten utleiedel være en boenhet. I en bygning med flere leiligheter vil hver leilighet være en boenhet. En leilighet som leies ut til flere personer som har eksklusiv bruksrett til hvert sitt soverom, vil fortsatt være en boenhet.

#### *5.4.9 Areal, hva inngår i boarealet*

Ved måling av boareal legges til grunn retningslinjene i Norsk Standard 3940, Areal- og volumberegning av bygninger, (for tiden 2 utgave 1986)

Med boareal i FSFIN § 3-1 menes det samme som boligareal i retningslinjene ovenfor. Det vil igjen si bruksareal i boligens hoveddel, jf. NS 3940 pkt 6.4.1. Areal i tilleggsdel til boligen inngår ikke i boligarealet.

I boligens hoveddel og dermed i boligarealet (boarealet) inngår følgende rom innenfor bruksenheten:

- oppholdsrom, soverom, kjøkken
- rom for personlig hygiene og klesvask
- badstue, trimrom, rom for svømmebasseng
- vindfang, entre
- solenergirom som brukes som oppholdsrom også om vinteren
- rom for kommunikasjon, inklusiv trapp, mellom rom som nevnt ovenfor.

Følgende arealer inngår f.eks. ikke i boligarealet (boarealet):

- boder og oppbevaringsrom
- solenergirom som ikke kan brukes som oppholdsrom om vinteren
- garasje, fyrrom, søppelrom, tekniske rom
- balkonger, terrasser og andre åpne deler
- rom for kommunikasjon, inklusiv trapp, mellom rom som er nevnt ovenfor og mellom disse rom og hoveddel
- fellesarealer i bygninger med flere boenheter

I visse typer boliger som kollektivhus, studenthjem og lignende kan også fellesrom som f.eks. oppholdsrom, hobbyrom og trimrom regnes som hoveddel. Denne kan da om nødvendig deles opp i privat hoveddel og felles hoveddel.

For å inngå i det boarealet i hoveddelen som måles, 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

#### *5.4.10 Areal, målemetode for boligareal (boareal)*

Ved måling av boligareal brukes reglene for måling av bruksareal, NS pkt. 6.4, på det som skal inngå i boarealet. Det måles bare det som ligger innenfor omsluttende vegger (indre mål).

I arealet medregnes:

- indre vegger med inntil 0,5 m tykkelse som ligger innenfor boarealet. 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

#### *5.4.11 Areal, målemetode for bruttoareal*

Bruttoareal er areal av måleverdige deler målt på ytterveggens utside, jf. NS pkt. 6.3. Vegg som er felles med annen bruksenhet, måles fra midten av veggen. Åpent areal, dvs. areal som delvis mangler vegger eller tak, skal ikke legges til bruttoareal, jf. NS pkt. 6.2.

Bruttoareal for en bygning er summen av bruttoarealene for bygningens etasjer, inklusiv innskutte etasjer og gallerier, og loft og kjeller.

## **Bot, gebyr mv.**

### **1 Bot, gebyr mv. med hjemmel i lov/forskrift**

Bøter, gebyrer, tilleggsavgifter mv., pga. overtredelse av lov eller forskrift gitt med hjemmel i lov, er ikke fradragsberettiget ved inntektslikningen selv om de øvrige vilkår for fradragsrett foreligger. Dette gjelder selv om den ulovlige handling er utført nettopp for å øke inntektene i yrket. Forutsetningen for å nekte fradrag, er at gebyrene mv. har overveiende straffelignende karakter (pønal karakter).

Således er det ikke fradragsrett for gebyr ilagt med hjemmel i veitrafikkloven, f.eks. for overlasting av lastebiler, eller for ulovlig stans (parkering) på offentlig vei. Dekker arbeidsgiveren slik bot/gebyr utstedt på arbeidstaker, behandles dette normalt som lønn.

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 fradragsberettiget.

### **2 Bot, gebyr mv. som har annet grunnlag enn lov/forskrift**

Ytelser som ikke er pålagt med hjemmel i lov eller forskrift, vil være fradragsberettiget hvis vilkårene for øvrig er til stede.

Dette gjelder f.eks. dagbøter i næringsvirksomhet og tilleggsavgift ved parkering på privat parkeringsplass.

## **Campingvogner**

*Sktl. § 4-20 (1) b. Takseringsreglenes § 1-1-3 «Campingvogner», § 1-3-1 «Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn» og § 2-3-4 «Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten».*

## **1 Formuen**

Verdien av campingvogner er skattepliktig formue. Campingvogner går ikke inn under fribeløpet på kr 100 000 for innbo og løsøre.

Verdien av campingvogner fastsettes etter samme skala som for biler, med utgangspunkt i opprinnelig listepriis som ny:

Årsmodell	Verdi
2002	75 pst.
2001	65 pst.
2000	55 pst.
1999	45 pst.
1998	40 pst.
1997	30 pst.
1996	20 pst.
1995-1987	15 pst.
1986 eller tidligere	kr 1000

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 stillet til disposisjon av eller gjennom arbeidsgiver, er skattepliktig inntekt. Fordelen settes til leieverdien for tilsvarende vogn.

## **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 godkjennes som avskrivbart driftsmiddel i virksomhet (gruppe d) hvis den hovedsakelig brukes i virksomheten. De fleste campingvogner vil være anskaffet hovedsakelig til privat bruk. Ved ligningen bør det derfor som hovedregel bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelsen som skyldes bruken i yrket. Denne ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 90 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 pst. av vognens kostpris som ny dersom skattyter eier den.

Er vognen leiet 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 leiet campingvogn brukt både i yrket og privat, gis fradrag bare for den del av leien som kan henføres til 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 45 per døgn. I tillegg gis det fradrag for legitimerede kostnader til eventuell campingplass.

### **4 Utgiftsgodtgjørelse**

Nattillegget etter satser og vilkår i statlig regulativ (særavtale) anses medgått selv om skattyter overnatter i egen campingvogn.

Annen utgiftsgodtgjørelse til dekning av losji anses også medgått hvis godtgjørelsen ikke overstiger statens nattillegg og vilkårene for øvrig er til stede. Overstiger utgiftsgodtgjørelsen statens nattillegg, er all godtgjørelse over kr 45 per døgn skattepliktig.

### **5 Realisasjon**

Er campingvogn tatt inn på saldo som avskrives skal vederlag ved realisasjon inntektsføres eller fradras på saldo i realisasjonsåret. Se forøvrig stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Når campingvogn ikke er godtatt som avskrivbart driftsmiddel, tas ikke hensyn til gevinst/tap ved realisasjonen.

# **Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning**

*Sktl. § 2-2 (2) og (3), § 4-40, § 4-41 og §§ 10-40 til 10-45.*

## **1 Generelt**

### **1.1 Deltakerligning**

#### **1.1.1 Hovedregel**

Når flere rettssubjekter driver en inntektsgivende aktivitet og/eller eier aktiva sammen, vil ansvarsformen utad normalt være avgjørende for om det skal foretas selskapsligning (eget skattesubjekt) eller deltakerligning (skattlegging hos deltakerne). Dette gjelder også om f.eks. flere aksjeselskaper driver en inntektsgivende aktivitet sammen.

Er den felles aktivitet/eierforhold organisert som et selskap hvor ikke noen av deltakerne har ubegrenset personlig ansvar for selskapets forpliktelser, udelt eller med deler som til sammen utgjør selskapets samlede forpliktelser (f.eks. AS, ASA, BA), skal selskapet lignedes som eget skattesubjekt og skattlegging foretas hos selskapet. Om ligning av slike selskaper, se f.eks. stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og stikkord «Samvirkeforetak». Om ligning av andelshavere i selskap som har til hovedformål å skaffe andelshaverne bolig, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

Er den felles aktivitet/eierforhold ikke organisert som et selskap som er eget skattesubjekt, se ovenfor, skal formue og inntekt som hovedregel skattlegges hos deltakerne (deltakerligning etter nettometoden eller bruttometoden). Er den felles aktivitet en næringsvirksomhet, vil det foreligge et selskap etter lov av 21 juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper, se § 1-1. Dette gjelder selv om fellesskapet ikke er registrert i

foretaksregisteret som selskap. Drives det ikke næringsvirksomhet, vil det bare være et sameie medmindre fellesskapet tidligere har drevet næringsvirksomhet, er registrert som deltakerlignet selskap og ikke er oppløst, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

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 tilsammen utgjør selskapets samlede forpliktelser

vil fellesskapet som hovedregel ikke være eget skattesubjekt. Fellesskapets formue og inntekt skattlegges hos deltakerne (deltakerligning).

Sameie som ikke er selskap, skal alltid deltakerlignes.

Boligselskap som får inntekten fastsatt etter sktl. § 7-12, skal også deltakerlignes selv om alle deltakerne har begrenset ansvar, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

Om når det skal foretas deltakerligning etter nettometoden og gjennomføringen av denne, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Om deltakerligning etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

#### *1.1.2 Unntak fra deltakerligning, interkommunale selskap*

Interkommunale selskap som nevnt i lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, lignes som selvstendig skattesubjekt.

Interkommunale selskaper som er organisert som ANS (ubegrenset solidarisk ansvar), etter tidligere bestemmelse i selskapsloven, skal etter lovens § 40 innen utgangen av 2003 omdannes til selskaper med delt ansvar (DA). Frem til omorganiseringen er gjennomført skal interkommunale selskaper organisert som ANS deltakerlignes. Dette gjelder likevel ikke kommuner eller fylkeskommuner som ved lovens ikrafttredelse var deltaker i selskap etter selskapsloven sammen med andre enn kommuner eller fylkeskommuner.

#### **1.2 Ektefellers felles bedrift**

Virksomhet som i sin helhet tilhører en eller begge ektefeller behandles i forhold til skattereglene som enmannsforetak, med mindre ektefellene lignes atskilt, se URD i Utv. 1999/1490. Inntekt av virksomheten fastsettes under ett for ektefellene uavhengig av hvem som eier virksomheten. Om eventuell fordeling av inntektene mellom ektefellene, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Eier ikke-meldepliktige samboere en virksomhet sammen, foreligger et deltakerlignet selskap.

## **2 Selskapstyper og sameier**

### **2.1 Generelt**

Driver flere rettssubjekter næringsvirksomhet for felles regning og risiko uten å være eget skattesubjekt, se ovenfor, vil det foreligge et deltakerlignet selskap. Om inndeling av slike selskaper, se § 1-2 i lov av 21 juni 1985 nr. 83 om ansvarlige selskaper og kommandittselskaper. I dagligtale kalles slike selskaper ofte for kompaniskap, samdrift eller interessefellesskap.

## **2.2 ANS**

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. 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 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. Dette gjelder selv om en, flere eller samtlige av deltakerne er selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

## **2.4 K/S**

Selskap hvor minst en deltaker etter selskapsavtalen har et ubegrenset personlig ansvar utad for selskapets samlede forpliktelser (komplementar) og minst en annen deltaker har begrenset personlig ansvar med en fastsatt sum (kommandittist), er et kommandittselskap (K/S) og skal deltakerlignes etter nettometoden. Dette gjelder selv om en eller flere av deltakerne, herunder komplementaren, er et selskap med begrenset ansvar, f.eks. et aksjeselskap.

## **2.5 Indre selskap**

Med indre selskap (tidligere også kalt stille selskap) menes selskap hvor ansvaret deltakerne imellom er organisert på en av måtene ovenfor, men som ikke opptrer som selskap overfor tredjemann. 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 de øvrige deltakerlignede selskaper i samsvar med den interne avtale om ansvar for selskapets forpliktelser. Det har således ingen betydning å skille mellom indre selskap og de øvrige deltakerlignede selskaper.

### Eksempel:

*Far opptar datter som kompanjong i sin handelsvirksomhet, men fortsetter likevel å opptre utad i eget navn overfor bl.a. 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 av 24. juni 1994 nr. 36 om sjøfart (sjøloven) kap. 5, er i ansvarsform enten et ANS eller et DA.

## **2.7 Sameie**

Et sameie som ikke driver næringsvirksomhet, er ikke et selskap med mindre fellesskapet tidligere har vært registrert som deltakerlignet selskap og ikke er oppløst, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning». Slikt sameie skal også deltakerlignes. Om når et sameie skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Om deltakerligning av visse sameier etter bruttometoden, se stikkord «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 aktiva 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 annet deltakerlignet selskap der det er avtalt at deltakelsen ikke skal framtre utad og at deltakeren bare har begrenset ansvar med en fastsatt sum. En som bare er långiver til selskapet anses ikke som reell deltaker, se LRD i Utv. 2001/439. 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 selskapet, anses imidlertid som reell (stille) deltaker, jf. HRD i Utv. 1989/403.

Et selskap som opptrer som sådant utad, blir ikke et indre selskap fordi en av deltakerne er en stille deltaker. Stille deltaker skal lignedes på samme måte som kommandittister. Om fradragsbegrensningen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

### **5 Utland**

#### ***5.1 Utenlandsk selskap***

Personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge er i utgangspunktet skattepliktig til Norge for inntekt fra deltakelse i utenlandsk selskap av den art som skal deltakerlignes etter nettometoden i henhold til norsk intern rett. Om unntak fra skatteplikt, se stikkordene om utland.

#### ***5.2 Utenlandsk deltaker***

Personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet som er deltaker i norsk deltakerlignet selskap, deltakerlignes etter nettometoden i den utstrekning de er skattepliktige for inntekt fra selskapet til Norge, se stikkordene om utland.

### **6 Regnskap**

Om regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### **7 Revisjon**

Om revisjonsplikt, se stikkord «Regnskap - revisjon».

### **8 Registrering**

Om plikt til å registrere foretak i foretaksregisteret i Brønnøysund, se lov av 21. juni 1985 nr. 78 om registrering av foretak.

# Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden

- *Sktl. § 2-2 (2) og (3), § 4-40, § 10-40, § 10-41, § 10-45, § 14-48 og § 19-2 (2) bokstav c og d.*
- *Lignl. § 4-4 nr. 3, § 4-9 og § 8-6 nr. 5 og 6.*
- *FSFIN § 10-44-1 og § 19-2-1.*
- *Forskrift av 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.).*

## 1 Generelt

Om hvilke selskaper og sameier som skal deltakerlignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Ved deltakerligning er skattesubjektet ikke selskapet/sameiet, men den enkelte deltaker. Når deltakerligningen foretas etter nettometoden, fastsettes selskapets formue og inntekt som om det var eget skattesubjekt. Disposisjoner mellom selskapet/sameiet og deltakerne behandles skattemessig på samme måte som disposisjoner mellom selvstendige skattesubjekter.

Om overgang mellom nettometode og bruttometode, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

## 2 Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden

### 2.1 Hovedregel

Deltakerligning etter nettometoden skal som hovedregel gjennomføres for:

- alle typer deltakerlignede selskaper, dvs. selskaper hvor det drives næringsvirksomhet eller har vært drevet næringsvirksomhet for felles regning og risiko, og som ikke er eget skattesubjekt, (sameier hvor det drives næringsvirksomhet er å anse som et ansvarlig selskap), se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning», og
- sameie som ikke driver næringsvirksomhet, men hvor alle følgende vilkår er til stede:
  - sameiet har felles utnyttelse av sameiegjenstanden,
  - den felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne,
  - denne bruk ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk,

se nedenfor under pkt. 2.3 «Spesielt om sameie som ikke driver næring».

Sameie som etter det ovenstående ikke skal lignes etter nettometoden, skal deltakerlignes etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

### 2.2 Særskilte unntak fra nettometoden

Reglene om deltakerligning etter nettometoden gjelder ikke for:

- samarbeidsavtaler i petroleumsvirksomheten (ofte kalt «Joint Venture») som nevnt i selskapsl. § 1-1 fjerde ledd
- selskaper og sameier som hovedsakelig driver produksjon av vannkraft, såfremt deltakerne selger det vesentlige av kraftproduksjonen på selvstendig basis
- de respektive sameiere av seksjoner i seksjonert bygg, jf. lov av 23 mai 1997 nr. 31 om eierseksjoner.

### **2.3 Spesielt om sameie som ikke driver næring**

Et sameie hvor det ikke drives næring, skal deltakerlignes etter nettometoden bare hvis det er felles utnyttelse av sameiegjenstanden og hvor den felles utnyttelse av sameietingen er rettet mot andre enn sameierne, og denne bruk ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes egen bruk. Slik utnyttelse vil ofte være utleie av gjenstanden. Derimot vil et samarbeide mellom næringsdrivende om å dekke visse fellesfunksjoner for de involverte, f.eks. kontorfellesskap for advokater og revisorer, ikke være utnyttelse rettet mot andre enn sameierne.

Som andre enn sameiere regnes også et selskap, selv om sameierne er deltakere/aksjonærer i selskapet i samme forhold som de er sameiere i sameiegjenstanden, se FIN i Utv. 1993/492. Intern utnyttelse innenfor sameiet eller overfor noen sameierne lignes sammen med, f.eks. ektefelle, vil ikke være utnyttelse overfor andre. Benytter kun en av sameierne sameietingen, vil dette ikke medføre at sameiet skal nettolignes selv om utnyttelsen går utover vedkommendes eierrådighet etter sameieavtalen, da utnyttelsen ikke vil være rettet mot tredjemann.

Ved vurderingen av om tredjemanns bruk ikke er uvesentlig i forhold til sameiernes bruk, skal man legge vekt på hvorvidt et eventuelt vederlag som er betalt for utnyttelsen er vesentlig i forhold til det vederlaget ville utgjort for leie av hele gjenstanden, hele året. Andre momenter vil bl.a. være forholdet mellom lengde av den tidsperiode gjenstanden er brukt av tredjemann og av sameierne. For at tredjemanns utnyttelse skal anses for ikke uvesentlig bør den normalt overstige en fjerdedel (25 pst) av full utnyttelse.

Omfatter sameiet flere atskilte gjenstander, hvor noen av gjenstandene tilfredsstillt kravene ovenfor og andre ikke, skal deltakerligning etter nettometoden bare omfatte de sameiegjenstander som tilfredsstillt kravene.

#### Eksempel

*Eies f.eks. alle seksjonene i et bygg som er seksjonert i tre likeverdige seksjoner, av to skattytere i sameie, og eierne bruker en seksjon hver i egen næring og leier ut den tredje i fellesskap, må hver seksjon vurderes for seg og det er bare den utleide seksjonen som skal deltakerlignes etter nettometoden. (Er bygget ikke seksjonert, må en vurdere hele bygget under ett og det avgjørende vil være hvorvidt utleiens omfang er mer en en fjerdedel av hele bygget.)*

## **3 Ligning etter nettometoden**

### **3.1 Generelt**

I selskap som deltakerlignes etter nettometoden fastsettes skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt hos selskapet som om dette var skattyter. Nettoresultatet fordeles på deltakerne og overføres til beskatning hos dem. Om eventuell korrigerende av nettoinntekt hos deltakerne etter overgangsreglene i sktl. § 19-2 (2) og FSFIN § 19-2-1, se nedenfor under pkt. 9 «Overgangsbestemmelser».



Formue og alminnelig inntekt skal fordeles på alle deltakerne selv om noen av deltakerne ikke er skattepliktige for sin andel av formuen og/eller inntekt, f.eks. fordi deltakeren er et vanlig aksjeselskap som ikke skattlegges for formue, et skipsaksjeselskap som heller ikke skal skattlegges for inntekt, jf. sktl. § 8-15, eller ikke er skattepliktig til Norge etter skatteavtale.

Om begrensning for kommandittister og stille interessenter i fradrag for selskapets negative formue (underbalanse ved formuesligningen) og for underskudd i selskapet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

### **3.2 Formue**

#### *3.2.1 Fastsettelse hos selskapet*

Som grunnlag for formuesbeskatning av deltakerne fastsettes det en nettoformue hos selskapet, som om det var et eget skattesubjekt. 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 stikkordene «Formue» og «Gjeld».

Ved fastsettelsen 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 nettoformue 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 deler 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. Om begrensning av fradrag for negativ formue hos kommandittister og stille deltakere, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

#### *3.2.3 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 egenkapital deltakeren ville ha hatt om egenkapitalen ikke hadde vært skjev fordelt, dvs. deltakerens eierandel i selskapet multiplisert med den totale egenkapital i følge 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 prosent eierandel, B har kr 40 000 og 35 pst. og C har kr 70 000 og 40 pst. Summen av deltakernes egenkapital i selskapet blir da 160 000. Den enkelte deltakers gjeld/fordring blir som følger:

$$A: 50\,000 - (160\,000 \times 25 \text{ pst.}) = + 10\,000$$

$$B: 40\,000 - (160\,000 \times 35 \text{ pst.}) = - 16\,000$$

$$C: 70\,000 - (160\,000 \times 40 \text{ pst.}) = + 6000$$

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 6000.

### 3.2.4 Flere kommuner

Er selskapsformuen skattepliktig til flere kommuner, fastsettes først selskapets nettoformue i hver aktuell 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 vil lån fra deltakerne til selskapet måtte behandles som gjeld. Fordelingen av selskapets gjeld foretas hos selskapet før nettoformuen i hver kommune fordeles på deltakerne.

Deretter fordeles selskapets nettoformue i hver kommune på deltakerne, uten å ta hensyn til skjev egenkapital. Andel av nettoformue som faller på deltaker som er aksjeselskap er ikke skattepliktig. (Ikke-børsnoterte aksjeselskap skal ta med verdien av andelen ved verdsettelsen av aksjene, se stikkord «Aksjer mv. – formue»).

Skjev egenkapital behandles henholdsvis som en fordring på/gjeld til de andre deltakerne. Fordringen inngår i formuen i vedkommende deltakers bosteds/kontorkommune. Gjelden kommer prinsipielt til fradrag i selskapsformuen i vedkommende deltakers bostedsteds/kontorkommune. Dekkes gjelden ikke av selskapsformuen i denne kommunen fordeles den udekkede del forholdsmessig på selskapsformuen i de øvrige kommuner.

## 3.3 Alminnelig inntekt

### 3.3.1 Fastsettelse hos selskapet

Ved deltakerligning etter nettometoden foretas et eget inntektsoppgjør for selskapet. Ved fastsettelsen av resultatet på grunnlag av selskapets inntekter og utgifter, 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.

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 deltakerene

Samlet nettoinntekt/underskudd i selskapet, fordeles på deltakerne i samsvar med selskapsl. § 2-25. Eventuell arbeidsgodtgjørelse («eierlønn») til deltakere og andre poster som fordeles forlods, tilordnes vedkommende deltaker direkte og reduserer nettoinntekten hos selskapet før denne fordeles. Rest nettoinntekt fastsatt etter skattelovens regler fordeles etter selskapsavtale, eller hvis det ikke foreligger selskapsavtale, etter selskapsloven. Fordelingen foretas for hver aktuell kommune.

Arbeidsgodtgjørelse til deltakere med ubegrenset ansvar tilordnes vedkommende deltaker direkte som næringsinntekt. Arbeidsgodtgjørelse utbetalt til deltakere med begrenset ansvar (kommandittist eller stille interessent) behandles som lønn i den utstrekning selskapet velger å behandle utbetalingen som lønn. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen som næringsinntekt.

Om kontantuttak ført mot deltakernes kapitalkonto, se nedenfor under pkt. 4.17 «Kontantuttak».

Om begrensninger i fradrag for underskudd for kommandittist og stille deltaker, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - 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 andelen, fordeles forholdsmessig mellom overdrager og erverver av andelen etter antall måneder av året hver av dem har vært eier av andelen. Overdragelsesmåneden henføres til erververen. Partene kan ikke velge en annen fordeling, jf. FIN i Utv. 1996/388.

### *3.3.4 Fordeling mellom ektefeller*

Eier en eller begge ektefeller andeler i et deltakerlignet selskap skal eventuell fordeling mellom ektefellene av inntekten som faller på ektefellenes andeler foretas etter reglene om felles bedrift, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### *3.3.5 Flere kommuner*

Er inntekten skattepliktig til flere kommuner, fastsettes selskapets nettoinntekt (eksklusiv arbeidsgodtgjørelse) i hver aktuell kommune. Dette gjøres ved at en først fastsetter selskapets bruttoinntekt, dvs. inntekt før fordelingsfradrag, for hver aktuell 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 fradrag, hos deltakerne.

Den del 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 utgangspunktet i selskapskommunen. Arbeidsgodtgjørelse som er utbetalt kommandittist/stille deltaker og som selskapet har behandlet som lønn, skattlegges i mottakerens bostedskommune.

## **3.4 Deltaker bosatt/hjemmehørende i utlandet**

Skattyter som er bosatt i utlandet, men som er deltaker i et selskap som driver næringsvirksomhet i Norge, vil være skattepliktig til Norge, jf. sktl. § 2-3.

Om eventuelle begrensninger i skatteplikten, se stikkordene «Utland - allment om skatteavtaler» og «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

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 fordelingsnøkkel som måtte ligge til grunn i selskapsavtalen.

## **4 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **4.1 Aksjer**

#### *4.1.1 Realisasjon av aksjer*

Realiserer selskapet aksjer, skal det ved gevinstberegningen tas hensyn til RISK-reguleringsbeløp i selskapets eiertid. Dette gjelder selv om det er tatt hensyn til RISK ved en deltakers realisasjon av andel i samme perioden.

Selskapet vil aldri kunne oppregulere inngangsverdien for aksjene per 1.1.1992 etter overgangsreglene. Om deltakers adgang til å ta hensyn til slike oppreguleringsbeløp, se nedenfor under overgangsregler.

#### *4.1.2 Aksjeutbytte som selskapet mottar*

Mottar et deltakerlignet selskap aksjeutbytte som gir rett til godtgjørelse, skal utbyttet trekkes ut av selskapsoppgjøret og fordeles direkte på deltakerne. Deltakerne som fyller vilkårene, gis godtgjørelse for sin andel av utbytte.

### **4.2 Aksjonærbidrag**

Har selskapet aksjer i et aksjeselskap, og det kan kreves fradrag for aksjonærbidrag, er det selskapet som må oppfylle vilkårene og som har rett til fradraget, se for øvrig stikkord «Aksjonærbidrag».

### **4.3 Arbeidsgodtgjørelse til deltaker**

#### *4.3.1 Deltaker med ansvar som ikke er begrenset til et beløp*

Godtgjørelse for ansvarlig deltakers arbeidsinnsats i selskapet behandles regnskapsmessig som en driftskostnad i selskapet, men skal for deltakeren skattemessig behandles som en fordeling av overskudd i selskapet og ikke som lønn. Dette vil gjelde både ansvarlig deltaker med ubegrenset personlig ansvar for hele selskapets forpliktelser, f.eks. i et ANS, og deltaker med ubegrenset ansvar for en brøkdelt av selskapets forpliktelser, f.eks. i et DA. Slik arbeidsgodtgjørelse tilordnes deltakeren(e) før resten av inntekten i selskapet fordeles etter selskapsavtale eller selskapsloven. Dette gjelder selv om selskapet har underskudd før tilordning av arbeidsgodtgjørelse eller får det etter tilordningen. (Godtgjørelsen skal i tillegg beskattes som personinntekt i næringsvirksomhet). Se også stikkord «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 (næringsinntekt). En og samme deltaker kan dermed ikke tilordnes både lønn og arbeidsgodtgjørelse etter sktl. § 12-2 fra samme selskap i samme inntektsår.

### **4.4 Arbeidsgodtgjørelse til deltakers ektefelle**

Arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles normalt ikke som lønn, men på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til deltaker. Om adgang til og vurdering av fordeling mellom ektefellene av slik inntekt fra felles bedrift, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Arbeidsgodtgjørelse til ektefelle av deltaker med ansvar begrenset til et beløp, kan selskapet velge å behandle enten som lønn eller som andel av overskuddet.

### **4.5 Bil**

Regelen om når bil skal godtas som avskrivbart driftsmiddel (yrkesbil) gjelder tilsvarende for selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden som for enmannsforetak, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader». Deltakers private bruk behandles ikke som yrkeskjøring ved bedømmelsen av 6000 km-grensen for selskapet.

Eventuelt tilbakeføring for deltakers private bruk av selskapets bil tas med i selskapets fellesoppgjør. De vanlige regler om tillegg for privat bruk av bil gjelder, herunder begrensning til 75 pst. av faktiske kostnader. Har selskapet fordelt merinntekten, legges denne fordelingen til grunn. Har selskapet ikke tilbakeført privat bruk av bil, tilordnes beløpet den som har brukt bilen medmindre selskapet angir en annen fordeling.

#### **4.6 Bolig**

##### *4.6.1 Ligning av bolig/fritidseiendom tilhørende selskapet*

Bolig eller fritidseiendom som tilhører selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, kan aldri prosentlignes, men skal lignes direkte (regnskapslignes). Dette gjelder selv om eiendommen hovedsakelig brukes av en eller flere deltakere. Har selskapet inntektsført leie fra deltaker må leienivået vurderes. Bruker deltaker selskapets bolig uten at det inntektsføres leie i selskapet må bofordelen fastsettes etter de vanlige regler, se «Bolig - fri bolig».

Eventuelt tillegg for deltakers private bruk av selskapets bolig tas med i selskapets fellesoppgjør. Har selskapet fordelt merinntekten, legges denne fordelingen til grunn. Har selskapet ikke inntektsført privat bruk av bolig, tilordnes tillegget den som har brukt boligen, medmindre selskapet angir en annen fordeling.

##### *4.6.2 Realisasjon av bolig/fritidseiendom*

Ved realisasjon av bolig/fritidseiendom som tilhører selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, vil gevinsten alltid være skattepliktig. Dette gjelder selv om en eller flere deltakere bor i boligen. Det vil i utgangspunktet heller ikke være skattefrihet for deltakerne. Om skattefrihet etter overgangsreglene for andel av gevinsten hos deltaker som bodde i boligen den 31.12.91, se nedenfor under pkt. 9 «Overgangsbestemmelser».

##### *4.6.3 Avskrivning på egen bodel i avskrivbart bygg*

I ikke-seksjonert avskrivbart bygg hvor en eller flere av deltakerne benytter deler av bygget til egen bolig, skal de deler av bygget som benyttes som egen bodel være med i selskapets saldo for bygget og avskrives sammen med dette.

##### *4.6.4 Underskudd på våningshus i jordbruk*

Om begrensningen i fradrag for underskudd på drift av våningshus i jordbruk, se nedenfor under pkt. 4.16.2 «Underskudd på drift av våningshus i jordbruket».

#### **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 fordeling mellom deltakerne, gir ikke dette deltakerne rett til inntektsfradrag.

Dekker en deltaker selskapets gjeld mv. utover det vedkommende er forpliktet til etter den interne fordeling 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 fradragberettiget hvis det er lidet i næringsvirksomhet. Dette vil alltid være tilfelle når selskapet driver næring. Tapet kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne, se stikkord «Underskudd».

Fører en deltakers manglende betaling til at vedkommende utelukkes som deltaker fra selskapet, skal dette behandles som et erverv av andeler for de som overtar andelen til den som blir utelukket. Se FIN i Utv. 1997/399 og HRD i Utv. 1998/1258. For den deltakeren som utelukkes er det en realisasjon av andelen.

#### **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. Det samme gjelder for sameie som i dødsåret deltakerlignes etter nettometoden. Om når det blir igjen bare en deltaker etter dødsfallet, se «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning» under pkt. 3.4 «Overgang fra selskap til enmannsforetak».

Om behandling av deltakerens individuelle forhold, som differansesaldo, rett til oppskrivning mv., se nedenfor.

#### **4.9 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 i forretningsverdien. Det er således uten betydning at forretningsverdien må anses ervervet for deltakeren. (Denne delen av vederlaget inngår i eventuell over/underpris ved ervervet.)

#### **4.10 Fisjon**

Om fisjon av deltakerlignet selskap, se stikkord «Fisjon av selskap».

#### **4.11 Fri bruk av formuesobjekter**

##### *4.11.1 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, og være fordelt på deltakerne i skjema «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1233) eller «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i kommandittselskaper mv.» (RF-1235). Er fordelene ikke tatt med i selskapsinntekten, kan ligningskontoret for selskapskommunen tillegge brukeren fordelene med mindre selskapet angir en annen fordeling.

##### *4.11.2 Selskapets frie bruk av deltakers formuesobjekt*

Stiller deltaker et formuesobjekt til disposisjon for selskapet uten særskilt vederlag, skal selskapet ikke fordelsbeskattes for sin bruk i inntektsgivende virksomhet. I den utstrekning formuesobjektet brukes i inntektsgivende virksomhet i selskapet, kan deltakeren kreve fradrag for utgiftene vedrørende formuesobjektet i sin inntekt.

Om økning av deltakerens inntekt og tilsvarende reduksjon av selskapets inntekt når det ikke er ytet fullt vederlag på grunn av interessefelleskap, se stikkord «Tilsidesettelse» under pkt. 4.3 «Interessefelleskap».

#### **4.12 Fribelep i formue for kontanter mv.**

Har selskapet kontanter, sjekker mv. ved årsskiftet, skal selskapet likevel ikke ha fribelep på kr 3000 i formuen i henhold til sktl. § 4-20 (1) a. Deltakerne skal heller ikke ha dette fribelepet i sin andel av selskapsformuen.

#### **4.13 Fusjon**

Om fusjon av deltakerlignede selskaper, se stikkord «Fusjon av selskap».

#### **4.14 Innbo**

Bruker en deltaker selskapets innbo privat vederlagsfritt, skal fordelene behandles på samme måte som deltakers bruk av selskapets bolig, se foran under pkt. 4.6 «Bolig». Til gjengjeld skal selskapet ha fradrag for utgifter herunder avskrivninger.

Realisasjon av innbo følger reglene om avskrivbare driftsmidler.

Har selskapet innbo mv. ved årsskiftet, skal selskapet likevel ikke ha fribelep på kr 100 000 i formuen i henhold til sktl. § 4-20 (1) b. Deltakerne skal heller ikke ha dette fribelepet i sin andel av selskapsformuen.

#### **4.15 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. Dette gjelder selv om erververen har ervervet andelen til over- eller underpris i forhold til selskapets inngangsverdier. Om beregning og behandling av over- eller underpris på andelen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel».

#### **4.16 Jord- og skogbruk**

Om selskapets leie av besetning fra deltaker, se SKD i Utv. 1994/299.

##### **4.16.1 Realisasjon av eiendom**

Selskapet kan oppnå hel eller delvis skattefrihet for gevinst ved realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendom når selskapet som sådan oppfyller vilkårene til eiertid. Dette gjelder selv om deltakerne har eid andeler i selskapet kortere tid enn minstekravet for helt eller delvis skattefritak. Om eventuell skattefrihet etter overgangsreglene hos deltakerne som var eier 31.12.91, se nedenfor under pkt. 9.3 «Deltakers rett til skattefritak ved selskapets realisasjon av visse eiendeler».

Om eventuell oppregulering av inngangsverdien etter overgangsreglene hos deltakerne som var eier 31.12.91, se nedenfor under pkt. 9.2 «Deltakers rett til oppregulering av inngangsverdier».

##### **4.16.2 Underskudd på drift av våningshus i jordbruket**

Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk kan bare føres til fradrag innen rammen av netto næringsinntekt fra jordbruk, skogbruk og/eller pelsdyrdrift hos selskapet. Ved beregning av underskuddet skal det tas hensyn til eventuell fordel ved fri bolig med det beløp som inntektsføres hos selskapet. Om regelen for øvrig, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 10.7.3 «Underskudd ved drift av våningshus, generelt».

##### **4.16.3 Gjennomsnittsligning**

Om fremgangsmåten ved gjennomsnittsligning av skog, se stikkord «Skogbruk», og av reindrift, se stikkord «Reindrift» under pkt. 7 «Gjennomsnittsligning».

#### *4.16.4 Skogavgift*

Innestående på konto for skogavgift, følger med eiendommen når denne overdras. Nærmere om skogavgift, se stikkord «Skogbruk» under pkt. 18.25 «Skogavgift».

#### **4.17 Kontantuttak**

Deltakerne skattlegges for sin andel av overskuddet. Uttak av kontanter fra selskapet som belastes deltakernes kapitalkonto vil derfor ikke være skattepliktig. Om skattlegging av kommandittists kontantuttak i den utstrekning uttaket medfører eller øker en negativ fradragsramme, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere» under pkt. 4.7 «Nedsettelse av ansvarskapitalen».

#### **4.18 Leieforhold mellom selskap og deltaker**

Vederlag til deltaker for selskapets bruk av deltakers formuesgjenstand behandles som leieinntekt for deltakeren og leieutgift for selskapet. Anses utleien i seg selv som næringsvirksomhet, skal vederlaget behandles som næringsinntekt for deltakeren. Utleieren skal ha fradrag for utgiftene vedrørende objektet. Fradraget inkluderer alle faktiske utgifter vedrørende objektet og eventuelle avskrivninger. Dette gjelder selv om det blir underskudd på utleien.

Eies det utleide objektet av flere vil dette være et sameie som skal nettolignes hvis det leies ut mer enn en fjerdedel.

Tilsvarende gjelder ved deltakers bruk av selskapets formuesgjenstand mot vederlag.

Om fri bruk, se ovenfor under pkt. 4.11 «Fri bruk av formuesobjekter».

#### **4.19 Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker**

##### *4.19.1 Generelt*

Overdragelse/overføring av eiendeler mellom selskapet og deltaker behandles skattemessig som overdragelse/overføring mellom selvstendige subjekter. Således vil overdragelse mot ikke-symbolsk vederlag av eiendel fra selskap til deltaker behandles som realisasjon av hele eiendelen, også for den andel deltakeren eide før overføringen. Tilsvarende gjelder overføring fra deltaker til selskapet.

##### *4.19.2 Fullt vederlag*

Ytes det fullt vederlag ved overføring av eiendeler mellom selskap og deltaker, enten ved betaling eller ved godskrivning/belastning av kapitalkonto, behandles dette fullt ut som et vanlig salg mot vederlag for overdrageren. Vederlaget blir kjøpers inngangsverdi. Dette gjelder også om gevinsten ikke er skattepliktig hos overdrageren, f.eks. en jordbrukseiendom som overdrageren har eid i mer enn 10 år.

##### *4.19.3 Helt eller delvis vederlagsfritt*

Om betingelsene for uttaksbeskatning når formuesobjekt overføres helt eller delvis vederlagsfritt mellom selskap og deltaker, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» under pkt. 2 «Vilkår for uttaksbeskatning».



Om skattlegging på grunnlag av et stipulert høyere vederlag ved overføringen dersom det ikke er ytet fullt vederlag på grunn av interessefellesskap, se stikkord «Tilsidesettelse» under pkt. 4.3 «Interessefellesskap».

Om inngangsverdi for mottaker ved slike overføringer, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» under pkt. 9.2 «Inngangsverdi hos mottakeren».

#### **4.20 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 selskap som deltakerlignes etter nettometoden selv om selskapene har de samme eiere med samme eierandeler.

Enkeltstående eiendeler i virksomhet kan overføres skattefritt mellom deltakerlignede selskaper, som i det vesentlig har samme eiere, i samme utstrekning som skattefrie overføringer kan foretas mellom aksjeselskaper, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern» under pkt. 4 «Overføring av eiendeler i virksomhet mot vederlag». Derimot kan ikke eiendeler i virksomhet overføres skattefritt fra et deltakerlignet selskap til et aksjeselskap mv.

#### **4.21 Premie betalt til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker**

Om premie/tilskudd som ansvarlig selskap betaler til pensjonsordning i arbeidsforhold, til fordel for deltaker, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» og stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

#### **4.22 Renter til deltaker**

Etter selskapsl. § 2-25, 2. ledd, skal deltaker i visse tilfelle godskrives rente av innestående egenkapital i selskapet. Slike renter er ikke en driftskostnad for selskapet eller en renteinntekt for deltakeren, men et ledd i fordeling av selskapets overskudd på deltakerne.

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.

#### **4.23 Selskapets kostnader dekkes av deltaker**

##### **4.23.1 Med egne midler**

Dekker deltaker direkte selskapets fradragsberettigede kostnader, skal kostnaden likevel føres til fradrag hos selskapet og ikke hos deltakeren. Hos deltakeren vil dette etter omstendighetene være et ikke- fradragsberettiget tilskudd, økning av egenkapitalkonto eller en fordring.

##### **4.23.2 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. Har deltakeren bare dokumentert en del av kostnadene skal den udokumenterte del inngå i selskapets skattemessige oppgjør som overskudd, og vil fordeles på deltakerne etter nettoligningsmetoden. Godtgjørelse for å disponere formuesgjenstand som deltaker(e) eier utenfor selskapet, behandles som leie og ikke som utgiftsgodtgjørelse, se foran under pkt. 4.18 «Leieforhold mellom selskap og deltaker». Dette vil f.eks. gjelde for bilgodtgjørelse.

#### **4.24 Utland**

#### *4.24.1 Norsk deltaker i utenlandsk selskap*

Ved fastsettelsen av eventuell skattepliktig inntekt og formue for norsk deltaker i utenlandsk selskap tas det utgangspunkt i det utenlandske selskaps finansregnskap som omarbeides til nettoformue og alminnelig inntekt etter norske skatteregler. Det er bare det forholdsmessige resultat 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

#### *4.24.2 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.

#### *4.24.3 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 deltakeren, av selskapets:

- gevinst- og tapskonto
- negativ saldo i saldogruppe a, c og d
- tom positiv saldo i saldogruppe a - d
- betinget avsatt gevinst ved ufrivillig realisasjon
- inntektsoppgjør etter sktl. § 14-64

på det tidspunkt skatteplikten opphører.

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 nettoinntekten frem til opphørstidspunktet.

### **4.25 Verdipapirer**

Se stikkord «Verdipapirer».

## **5 Formelle krav**

### **5.1 Selskapet**

#### *5.1.1 Regnskapsplikt*

Om regnskapsplikt for selskapet, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

#### *5.1.2 Revisjonsplikt*

Om revisjonsplikt for selskapet, se stikkord «Regnskap - revisjon».

#### *5.1.3 Selvangivelse*

Deltakerlignet selskap/sameie skal ikke levere selvangivelse. Inntekt og formue i selskapet medtas i deltakerens selvangivelse, se nedenfor.

#### *5.1.4 Selskapsoppgave mv.*

Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden og som er hjemmehørende i Norge, skal levere en særskilt oppgave - selskapsoppgave. Det er fastsatt eget skjema for selskapsoppgave (RF-1215 og RF-1226).

Selskapsoppgaven leveres til ligningskontoret for selskapets kontorkommune. Selskap overført til sentral ligning, skal levere selskapsoppgaven til Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss. Har selskapet flere kontorer, leveres den til ligningskontoret for hovedkontorkommunen.

Har ikke selskapet kontor, leveres selskapsoppgaven til ligningskontoret for den kommunen hvor de fleste deltakerne er:

- for personer bosatt
- for selskaper hjemmehørende

regnet etter antall den 31.12 i inntektsåret. Ved denne avgjørelsen anses ektefeller som begge eier andeler i samme selskap, som én person. Er deltakeren selv et deltakerlignet selskap, f.eks. et sub- kommandittselskap, regnes sub-selskapet som en deltaker i den kommune hvor selskapsoppgaven for sub-selskapet skal leveres. Har to eller flere kommuner samme antall deltakere, skal selskapsoppgaven leveres i den av disse kommunene hvor deltakerne til sammen har størst eierandeler. (Når selskapskommunen avgjøres på grunnlag av antall deltakere vil eierskifte av andeler kunne føre til at selskapsoppgaven skal leveres til og behandles i en annen kommune enn tidligere år.) Løser reglene ovenfor ikke spørsmålet om hvor selskapsoppgaven skal leveres, f.eks. når et selskap som ikke har kontor har to eiere som eier en halvpart hver og som bor i forskjellige kommuner, bør eventuell registreringsadresse i Foretaksregisteret legges til grunn. Er selskapet ikke registrert, må kommunene bli enige om hvor oppgaven skal leveres. Er det tvist mellom kommunene om hvor selskapsoppgaven skal leveres avgjøres spørsmålet:

- mellom kommuner i samme fylke, av fylkesskattekontoret og
- mellom kommuner i forskjellige fylker, av Skattedirektoratet.

Spørsmålet om hvor selskapsoppgaven skal leveres og behandles kan ikke påklages av selskapet eller deltakerne.

Selskapet skal ikke levere selskapsoppgave til ligningskontoret for andre kommuner hvor selskapet driver virksomhet undergitt stedbunden beskatning.

Plikten til å levere selskapsoppgave mv. påligger selskapets styre eller daglig leder. Dersom selskapet ikke har styre eller daglig leder, har deltakerne i fellesskap dette ansvar. Selskapsoppgave mv. skal underskrives av selskapets styreformann, daglig leder eventuelt en utpekt representant blant deltakerne.

Selskapsoppgaven skal leveres innen utgangen av februar i året etter inntektsåret. Reglene om utsettelse for levering av selvangivelse etter søknad gjelder tilsvarende for selskapsoppgaven, se stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

#### *5.1.5 Næringsoppgave mv*

Som vedlegg til selskapsoppgaven skal selskapet levere næringsoppgave med vedlegg, f.eks. avskrivningsskjema og skjema for beregning av personinntekt.

### *5.1.6 Selskapets deltakeroppgave*

Selskapet plikter å levere oppgave over hvem som er selskapsdeltakere i løpet av inntektsåret. I tillegg skal oppgis 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 ansvarlige selskaper mv.» (RF-1233) eller «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i kommandittselskaper mv.» (RF-1235). Disse oppgavene leveres innen samme frist som selskapsoppgaven. Deltakeren plikter å levere egen deltakeroppgave, se nedenfor under pkt. 5.2.2 «Opplysningsplikt».

### *5.1.7 Deltakerlignet selskap hjemmehørende i utlandet*

Deltakerlignet selskap hjemmehørende i utlandet har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv. Om deltakernes plikter, se nedenfor.

## **5.2 Deltakerne**

### *5.2.1 Regnskapsplikt*

Deltakerne har ikke selvstendig regnskapsplikt for deltakelsen i det ansvarlige selskapet. Regnskapsplikten 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 opplysninger 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 ansvarlige selskaper mv.» (RF-1221) eller «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i kommandittselskaper mv.» (RF-1228).

Deltakerne har et selvstendig ansvar for at opplysningene vedrørende selskapsdeltakelsen er riktige og fullstendige.

### *5.2.3 Selskapet er hjemmehørende i utlandet*

Deltakerlignet selskap hjemmehørende i utlandet har ikke plikt til å levere selskapsoppgave mv.

Er det bare én norsk deltaker i det utenlandske selskapet, skal det ikke leveres selskapsoppgave. Deltakeren skal levere alminnelig næringsoppgave mv. for sin andel.

Er det flere norske deltakere i utenlandske nettolignede selskaper, skal det leveres selskapsoppgave med vedlegg, næringsoppgave mv. Plikten til å levere selskapsoppgave og næringsoppgave påhviler de norske deltakerne i fellesskap. I slike tilfeller skal selskapsoppgaven og næringsoppgaven bare omfatte de norske deltakernes andel av formue og inntekt.

Skattepliktig nettoformue og alminnelig inntekt i det utenlandske selskapet skal omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang. Selskapsoppgave mv. skal leveres til Sentralskattekontoret for storbedrifter, Moss, innen utgangen av mars i året etter inntektsåret.

## **6 Flere kommuner**

Om den praktiske gjennomføring av ligningen når selskapets formue og inntekt er skattepliktig til flere kommuner, se stikkord «Ligningsstedet» under pkt. 3.1 «Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden».

## **7 Skattested**

Om skattestedet for selskapsdeltakerne, se stikkord «Skattestedet» under pkt. 2.4 «Deltakerlignede selskaper».

## **8 Klage over ligning**

Om klage over fastsettelsen av formue og inntekt fra deltakelsen i selskapet, se stikkord «Endringssak - klage».

## **9 Overgangsbestemmelser**

### ***9.1 Deltakers differansesaldo***

#### ***9.1.1 Generelt***

Differansesaldoer som ikke er oppgjort per 31. desember 2002, skal gjøres opp ved inntekts-/kostnadsføring eller overføres til deltakerens gevinst og tapskonto med virkning for inntektsåret 2002. Alle skattyterens differansesaldoer knyttet til ett og samme selskap må behandles på samme måte, dvs. at enten gjøres alle opp med virkning for inntektsåret 2002, eller alle overføres til deltakerens gevinst- og tapskonto vedrørende selskapet i inntektsåret 2002.

Det skal likevel ikke foretas inntekts- /kostnadsføring av differansesaldoer knyttet til eiendeler som per 31. desember 2002 kan selges uten at dette medfører skatteplikt for gevinst eller fradragrett for tap for selskapet, f.eks. jordbrukseiendom. Differansesaldoer vedrørende avskrivbare bygninger i jord- og skogbruk skal likevel gjøres opp, selv om disse bygningene kunne vært solgt skattefritt under ett med eiendommen for øvrig.

Skjema RF-1230 skal benyttes av deltakerne ved oppgjør av differansesaldoer.

#### ***9.1.2 Selskapets realisasjon av driftsmidler***

Realiserer selskapet mv. i løpet av 2002 et formuesobjekt som tilhørte selskapet ved årsskiftet 1991/92, skal deltakeren som hovedregel overføre eventuell differansesaldo til sin gevinst- og tapskonto, jf. FSFIN § 19-2-1 (7) (gjelder ikke formuesobjekt som står på saldo a-d). Om behandlingen av rest differansesaldo ved utgangen av 2002, se ovenfor.

Dersom selskapet ikke har rett/plikt til å føre gevinsten/tapet over sin gevinst- og tapskonto etter sktl. § 14-52, kan skattyteren velge å fradragføre rest differansesaldo direkte i realisasjonsåret, se Innst.O. nr. 13 (1996-97) s. 14. Dette vil f.eks. være aktuelt dersom det formuesobjektet som selskapet realiserer er en finansiell eiendel som f.eks. aksje. Videre kan det være aktuelt dersom det er et sameie som ikke driver næring, som selger et ikke-avskrivbart driftsmiddel, eller salget er et ledd i oppløsning av det deltakerlignede selskap.

Er selskapet mv. ikke skattepliktig ved sitt salg av jord- eller skogbrukseiendom, kan deltakeren ikke føre rest differansesaldo til fradrag, se Innst. O. nr. 13 (1996-97) s. 14.

#### ***9.1.3 Deltaker realiserer/gir bort andel***

Om behandling av differansesaldo når deltaker realiserer eller gir bort andel i selskapet, se «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel» under pkt. 4.6 «Differansesaldo etter overgangsreglene».

#### *9.1.4 Arv*

Om behandling av differansesaldo hvor andel skifter eier ved arv, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.2.3 «Overgangsregel, differansesaldoer hvor deltaker i deltakerlignet selskap dør».

### **9.2 Deltakers rett til oppregulering av inngangsverdier**

#### *9.2.1 Selskapets realisasjon av formuesobjekt*

Skattyter som var deltaker den 31.12.91 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 31.12.91 fordi objektet var arvet
- formuesobjekt som kunne ha vært kostprisregulert etter dagjeldende bestemmelse i den tidligere sktl. § 43, 5. ledd ved tenkt salg 31.12.91 eller
- aksjer som deltakeren for sin del kunne solgt skattefritt den 1.1.92.

Dette gjelder bare i den utstrekning selskapets realisasjon er skattepliktig, jf. Innst.O. nr. 13 (1996-97) s 14.

Om beregning av oppreguleringsbeløpet og fremgangsmåten, se stikkord «Inngangsverdi» og for aksjer stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

Realiserer selskapet bare en del av formuesobjektet, skal deltakerne fradragsføre en tilsvarende del av det fulle oppreguleringsbeløpet per 1.1.1992.

Fradragsføringen gjennomføres ved at deltakerens oppreguleringsbeløp føres på deltakerens gevinst-/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 (1996-97) s 14.

Selskapet vil aldri ha rett til oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene.

#### *9.2.2 Deltakers realisasjon/overføring av andel*

I den utstrekning det realiseres deltakerandel som har rett til fradragsføring etter reglene ovenfor, skal rettighetene til fradrag ikke påvirke gevinst-/tapsberegning hos den som realiserer andelen.

Retten til fradrag overføres alltid til den nye eier, enten andelen f.eks. realiseres ved salg eller overføres ved arv eller gave. Dette gjelder selv om den nye eier ikke var deltaker i selskapet eller medeier i det formuesobjekt rettigheten knytter seg til den 1.1.1992 og således isolert sett ikke tilfredsstillende vilkårene for fradrag selv.

### **9.3 Deltakers rett til skattefritak ved selskapets realisasjon av visse eiendeler**

#### *9.3.1 Selskapets realisasjon av formuesobjekt*

Deltaker som ved overgang til nettoligning per 1.1.92 har rett til skattefritak etter dagjeldende bestemmelser i den tidligere sktl. § 43, 2. ledd c-f ved tenkt salg 31.12.91 for:

- boligeiendom
- fritidseiendom
- andel i boligselskap
- jord- og skogbrukseiendom

som tilhørte selskapet ved årsskiftet 1991/92, kan etter FSFIN § 10-44-1 (2) kreve fradrag for sin andel av den gevinst selskapet faktisk skattlegges for, på det tidspunkt selskapet realiserer eiendommen. Har en deltaker delvis oppfylt krav til eier- og brukstid etter disse bestemmelsene ved overgang til nettoligning, kan deltakeren kreve at også eier- og brukstid etter overgangen medregnes. Har skattyteren ved selskapets realisasjon av jord- og/eller skogbrukseiendom bare delvis skattefrihet med fem-deler på grunn av eiertid, fradras en tilsvarende andel av selskapets gevinst.

Fradragsføringen gjennomføres ved at deltakerens andel av selskapets skattepliktige gevinst føres som et tap på deltakerens gevinst- og tapskonto. Har selskapet ikke 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 (1996-97) s 14.

Har selskapet et fradragsberettiget tap ved realisasjonen, kommer deltakers andel av tapet til fullt fradrag hos deltakeren, selv om en eventuell gevinst ikke ville vært skattepliktig hos deltakeren.

### *9.3.2 Deltakers realisasjon/overføring av andel*

I den utstrekning det etter 1.1.1992 realiseres deltakerandel som har rett til fradragsføring etter reglene ovenfor, skal rettighetene til fradrag ikke påvirke gevinst-/tapsberegning hos den som realiserer andelen.

Retten til fradrag overføres alltid til den nye eier, enten andelen f.eks. realiseres ved salg eller overføres ved arv eller gave. Dette gjelder selv om den nye eier ikke var deltaker i selskapet eller medeier i det formuesobjekt rettigheten knytter seg til den 1.1.1992 og således isolert sett ikke tilfredsstiller vilkårene for fradrag selv.

Den nye eier vil ikke kunne opparbeide eier- og/eller botid.

## **Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel**

*Sktl. § 10-4. Lignl. § 8-6 og FSFIN § 10-44-1 (4).*

### **1 Innledning**

I dette stikkord behandles bare beregning av over- og underpris ved erverv av andel i selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden hvor selskapet eller sameiet eksisterte før og etter erverv av andelen. I tillegg til over- og underpris vil erververen overta tidligere eiers rettigheter iht. FSFIN § 10-44-1 (1) og (2), jf. «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 9 «Overgangsbestemmelser». Om beregning av gevinst/tap hos den tidligere eier, se «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». Om hvilke selskaper og sameier som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

I dette stikkord behandles ikke erverv av andel ved stiftelse av selskap, herunder erverv av andel i et tidligere enmannsforetak i forbindelse med nyetablering av selskap. Om reglene i forbindelse med dette, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

I dette stikkord behandles heller ikke reglene om oppløsning av selskap, herunder når et skattesubjekt erverver alle andelene i et selskap/sameie slik at det går over til å bli f.eks. et

enmannsforetak og selskapet eller sameiet derved opphører. Om reglene i forbindelse med slikt opphør, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

Erverv av andeler i selskapet må avgrenses mot erverv av selskapets aktiva. Erverves alle eller en del av selskapets aktiva med oppgjør til selskapet, behandles dette som erverv av aktiva. Erververens inngangsverdi for de enkelte aktiva fastsettes da etter de vanlige regler på grunnlag av vederlaget, se stikkord «Inngangsverdi». Om utgangsverdi, se stikkord «Utgangsverdi».

Om omdannelse av deltakerlignet selskap til aksjeselskap eller annet deltakerlignet selskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

Om fisjon eller fusjon, se stikkordene «Fisjon av selskap» og «Fusjon av selskap».

Om endring av ligningsmåte i et sameie fra bruttometoden til nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

## **2 Hva regnes som erverv av andel**

Enhver endring av eierforhold og/eller eierandeler i et eksisterende deltakerlignet selskap vil i utgangspunktet anses som erverv av en tilsvarende andel. Det er ikke et krav at endringen skyldes realisasjon av andel. I tillegg til kjøp vil erverv foreligge ved arv eller gave, inntreden av ny deltaker, ved utløsning av deltaker, endring av eierandeler mellom deltakerne mv.

Har et selskap f.eks. fem deltakere som hver eier 20 pst. av selskapet, og en av deltakerne trer ut, vil hver av de fire gjenværende deltakere erverve 5 pst. andel i selskapet.

## **3 Inngangsverdi, beregning av over- og underpris**

Ved erverv av andel i et bestående selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, skal skattemessige inngangsverdier for aktiva og skatteposisjoner stå uforandret i selskapet, også for den nye eier som erverver en andel og uavhengig av hva erververen måtte ha verdsatt eiendelene til ved fastsettelse av kjøpesum/arveavgiftsgrunnlag for andelen. Samlet differanse mellom kjøpesum (eventuelt omsetningsverdi/arveavgiftsgrunnlag) og andelens brøkdel av selskapets skattemessige inngangsverdier skal imidlertid beregnes ved ligningen for ervervsåret. Differansen kalles over- eller underpris og er en del av inngangsverdien for andelen.

Beregning av over- eller underpris skal alltid foretas i forbindelse med erverv av andel. Dette gjelder uavhengig av om ervervet skjer ved kjøp, gave, arv mv. Det gjelder også ved økning av eierandelen i et selskap som skattyteren allerede var deltaker i. Videre gjelder dette om andelen erverves av selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, f.eks. av et subkommandittselskap. Det skal beregnes over- eller underpris selv om det ikke skal foretas en gevinst- eller tapsberegning hos den tidligere eier, f.eks. fordi eiendomsovergangen for andelen skyldes dødsfall.

I hvilken utstrekning det skal beregnes over- eller underpris på andel som overtas av ektefelle ved arv eller gave, se nedenfor.

Den beregnede over- eller underpris hos erververen skal ikke utgiftsføres eller inntektsføres mens erververen eier andelen, heller ikke i form av avskrivning, men får betydning:



- for kommandittister ved beregning av hvert års fradragssramme, men ellers
- først når erververen realiserer andelen på en måte som medfører gevinst eller tapsberegning.

#### **4 Beregning av over- eller underpris hos erververen, kjøpt andel**

Erververens over- eller underpris på kjøpt andel kan beregnes på samme måte som gevinst/tap hos selgeren, beskrevet i stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel» under pkt. 4.2 «Skjematisk fremstilling av gevinst-/tapsberegning (nettoberegning) ved salg av andel» under pkt 1 og 2. Ved denne beregningen tas ikke hensyn til pkt. 3 i gevinst-/tapsberegningen.

Resultatet korrigeres ved at erververens kostnader ved ervervet legges til.

#### **5 Beregning av over- eller underpris hos erververen, opptak av ny deltaker**

Om de spesielle forhold som gjelder ved opptak av ny deltaker, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel» under pkt. 5 «Spesielt om opptak av ny deltaker».

#### **6 Beregning av over- eller underpris hos erververen, erverv av andel etter dødsfall**

##### **6.1 Generelt**

Når en deltaker dør, skal det alltid fastsettes over- eller underpris etter reglene nedenfor til bruk for de etterlatte.

##### **6.2 Ervervstidspunktet for etterlatte**

Ervervstidspunktet for de etterlatte er dødsfallstidspunktet selv om utlodningen skjer på et senere tidspunkt, se HRD i Utv. 1960/366

Om ervervstidspunkt ved utdeling/skifte av uskifte bo, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

##### **6.3 Beregning når andelen overtas av arving**

Over- eller underpris på arvet andel beregnes i prinsippet på samme måte som ved kjøp av andel.

Er andelen ervervet ved arv, skal det ved beregning av over- eller underpris tas utgangspunkt i andelens netto omsetningsverdi, maksimalt satt til grunnlag for arveavgift, se nedenfor. Denne verdien kommer i stedet for vederlaget ved beregningen av over-/underpris, og skal sammenlignes med andelens skattemessige egenkapital.

Hvor mottakeren er arveavgiftspliktig skal det likevel ikke tas utgangspunkt i høyere verdi enn den nettoverdi for andelen som er lagt til grunn ved beregningen av arveavgift, jf. lov av 19 juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, spesielt § 11 A. I utgangspunktet skal verdien av selskapsandelen ved beregning av arveavgift, settes til 30 pst. av skattemessig formuesverdi. Arvingene kan imidlertid i arvemeldingen til skattefogden individuelt velge å sette arveavgiftsgrunnlaget til 100 pst. av skattemessig formuesverdi. Arvingenes over- eller underpris kan i så fall bli ulik selv om selskapsandeler deles likt mellom dem. Fra og med inntektsåret 2002 er arv fra samboer i visse tilfeller unntatt fra arveavgiftsplikt se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5.3 «Gjenlevende samboere».

Begrensningen til arveavgiftsgrunnlaget gjelder selv om dette grunnlaget er basert på selskapets verdier og gjeld på et annet tidspunkt enn arvingens ervervstidspunkt, på grunn av bestemmelser i arveavgiftsloven. Over- eller underpris er da differansen mellom dette

vederlaget og en forholdsmessig del av selskapets skattemessige egenkapital på dødsfallstidspunktet.

#### **6.4 Andel overtas av gjenlevende ektefelle**

(Gjelder ikke meldepliktige samboere)

Overtar gjenlevende ektefelle andel i deltakerlignet selskap, skal beregningen av over- eller underpris foretas på grunnlag av selskapets tall på dødsfallstidspunktet for den del av andelen som gjenlevende ektefelle anses å ha ervervet ved arvefallet. Derimot skal det ikke foretas over- eller underprisberegning for den del av andelen som ektefellen anses å ha eid før dødsfallet. Dette gjelder enten gjenlevende ektefelle overtar andelen i uskiftet bo, etter skifte med de andre arvingene eller som eneste arving.

Beregning av over- eller underpris vil således være avhengig av formuesordningen mellom ektefellene.

Var andelen gjenlevende ektefelles særeie, skal ingen del anses ervervet ved dødsfallet. Det skal da ikke beregnes ny over- eller underpris på andelen i forbindelse med dødsfallet.

Var andelen eiet i felleseie av ektefellene, anses normalt halvparten ervervet ved dødsfallet. For denne del beregnes det over- eller underpris i samsvar med reglene ovenfor. Gjenlevende ektefelle skal ikke svare arveavgift. Over- eller underpris skal da beregnes ut fra omsetningsverdien uten begrensning i forhold til eventuelt arveavgiftsgrunnlag for andre arvinger. For den andre halvparten av andelen, beregnes det ikke over- eller underpris i forbindelse med dødsfallet. Eventuell over- eller underpris som ektefellene hadde på andelen fra det tidspunkt ektefellen(e) ervervet andelen, vil for denne halvparts vedkommende være uforandret etter dødsfallet.

Var andelen avdødes særeie, anses hele andelen ervervet av gjenlevende ektefelle ved dødsfallet. Det skal da beregnes over- eller underpris på hele andelen basert på andelens omsetningsverdi.

#### **6.5 Beregningen når andelen selges av boet**

Når boet selger andelen til andre enn de etterlatte, skal boets over- eller underpris beregnes etter reglene ovenfor. Boets ervervstidspunkt er dødsfallstidspunktet. Reglene for beregningen er avhengig av om det er gjenlevende ektefelle eller ikke i boet og om boet skiftes privat eller offentlig, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» og FIN i Utv. 1995/690.

### **7 Beregning av over- og underpris hos erververen, erverv av andel ved gave herunder arveforskudd**

#### **7.1 Gave fra andre enn ektefelle**

Er andel overtatt ved gave, herunder arveforskudd, skal det beregnes over- eller underpris etter samme regler som for arvet andel. Dette gjelder ikke gave mottatt fra ektefelle som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) med mottakeren.

#### **7.2 Gave fra ektefelle**

Andel fått fra ektefelle anses i skattemessig sammenheng ikke som ervervet på gavetidspunktet, når ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det skal da ikke beregnes over- eller underpris i forbindelse med gaven. Eventuell tidligere over- eller underpris ved giverens erverv av andelen, vil være over- eller underpris også for den ektefelle

som mottar gaven. Dette gjelder selv om andelen har vært giverens særøie eller skal være gavemottakerens særøie.

## **8 Formelle regler**

Over- eller underpris skal ikke tas med i deltakerens selvangivelse.

Deltakeren skal uoppfordret legge ved selvangivelsen for ervervsåret en beregning av over- eller underpris. Beregningen skal gis i «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1221) eller «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i kommandittselskaper mv.» (RF-1228).

Deltakerens over- eller underpris for ervervet andel i selskapet fastsettes med bindende virkning ved ligningen for ervervsåret. Ligningskontorets vedtak om over- eller underpris kan påklages etter de vanlige reglene, se stikkord «Endringssak - klage».

## **9 Flere kommuner**

Om hvilke ligningskontor som har ansvar for å kontrollere, beregne og oppbevare over- eller underpris ved erverv av andel, se stikkord «Ligningsstedet».

# **Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere**

*Sktl. § 4-41 og § 10-43. Lignl. § 4-9 og FSFIN § 10-43-1.*

## **1 Generelt**

### ***1.1 Selskapet***

Om hvilke selskaper som er kommandittselskaper, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Et kommandittselskap er ikke et eget skattesubjekt. Det deltakerlignes etter nettometoden på samme måte som f.eks. ansvarlig selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Det er ingen særregler for fastsettelse av den samlede netto formue og netto inntekt i kommandittselskapet. Det samme gjelder for deltakerlignet selskap hvor det er stille deltakere.

### ***1.2 Deltakerne***

Om hvilke deltakere som er kommandittister og stille deltakere, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning». Reglene nedenfor for kommandittister gjelder tilsvarende for stille deltakere.

Den samlede nettoformue og alminnelige inntekt i kommandittselskap og selskap med stille deltaker skal fordeles til beskatning på deltakerne etter de vanlige regler for deltakerlignede selskaper, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### ***1.3 Begrensning av deltakers fradrag for negativ formue/underskudd og/eller kostnadsføring etter overgangsreglene***

Kommandittister har etter selskapsavtalen begrenset ansvar for selskapets forpliktelser til et fastsatt beløp, se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». De kan derfor ikke tape mer enn innskuddsforpliktelsen og sin andel av eventuelt tilbakeholdt overskudd i selskapet. Tilsvarende gjelder for stille deltakere.

Som en følge av dette er det begrensninger i retten til å føre negativ formue og underskudd i selskapet til fradrag i deltakernes formue og inntekt utenfor selskapet for:

- kommandittister og
- stille deltaker.

Det samme gjelder kostnadsføring etter overgangsreglene, f.eks. av differansesaldo og gevinst- og tapskonto knyttet til selskapet.

Fradragsbegrensningen for negativ formue og underskudd i kommandittselskap eller i selskap med stille deltaker, gjelder ikke for fullt ansvarlige deltakere i selskapet som f.eks. komplementaren i et kommandittselskap.

#### ***1.4 Subkommandittselskap***

En kommandittandel kan være eiet av et annet kommandittselskap, som da kalles subkommandittselskap i forhold til kommandittselskapet det eier andel i. Kommandittistene i dette selskapet kalles for subkommandittister. Reglene nedenfor gjelder i utgangspunktet tilsvarende for subkommandittistene.

## **2 Formue**

Kommandittist skattlegges for sin andel av selskapets netto formue.

Innskudd som ikke er innkalt er ikke formue for selskapet eller gjeld for deltakeren. Når innskuddet er besluttet innkalt, skal hele den innkalte, men ikke innbetalte del av innskuddet være tatt med som fordring i fellesregnskapet og være behandlet som selskapsformue. Tilsvarende beløp må trekkes fra som gjeld hos kommandittisten.

Er gjelden i selskapet større enn formuesverdien av aktiva, kan underbalansen bare føres til fradrag i deltakerens øvrige formue innen rammen av ikke innkalt innskudd. Dette medfører at dersom innskuddet enten er fullt innbetalt eller det er fullt innkalt og ført som fordring i selskapet, vil slik underbalanse ikke kunne føres til fradrag i kommandittistens øvrige formue.

Fradragsrammen ved formuesligningen vil som en følge av nettometoden ikke gi rom for individuelle korreksjoner pga. deltakernes individuelle forhold, f.eks. over- eller underkurs ved erverv av andel

## **3 Underskudd i selskapet samt deltakers kostnadsføring etter overgangsreglene**

### ***3.1 Generelt***

En kommandittists rett til fradrag i alminnelig inntekt utenfor selskapet for andel av inntektsårets underskudd i kommandittselskapet, er begrenset til det beløp som kommandittisten totalt kan tape på sin deltakelse i selskapet. Dette beløpet kalles for fradragsrammen. Fradragsrammen gjelder også for fremførbare underskudd fra samme selskap når underskuddet ikke har kommet til fradrag tidligere på grunn av fradragsrammen. Videre gjelder fradragsrammen for kostnadsføring etter overgangsreglene f.eks. gevinst- og tapskonto knyttet til selskapet, se f.eks. FIN i Utv. 1995/1265.

### **3.2 Beregning av fradragsrammen**

#### **3.2.1 Generelt**

Deltakerens fradragsramme beregnes med utgangspunkt i vedkommendes andel i felles fradragsramme fastsatt med utgangspunkt i selskapets skattemessige verdier. Fradragsrammen skal deretter korrigeres for deltakerens individuelle forhold.

#### **3.2.2 Felles fradragsramme**

Felles fradragsramme beregnes på nytt hvert år, på følgende måte:

Samlet skattemessig egenkapital ved inntektsårets utgang, dvs. selskapsoppgavens post 189 overført til post 401 (RF-1226)  
+ Inntektsårets skattemessige underskudd, post 402  
= Felles fradragsramme, post 403

Skattemessig egenkapital består av aktiva verdsatt til de skattemessige inngangsverdier ved inntektsårets utgang redusert med selskapets gjeld, tillagt/fradratt selskapets skatteposisjoner. Dvs:

- Tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto tillegges.
- Negativ saldo, positiv gevinst- og tapskonto og betinget avsatte gevinster fradras.

Om fordeling av den felles fradragsramme på deltakerne og om korreksjon for den enkelte deltaker, se nedenfor.

Fradragsrammen beregnet etter reglene ovenfor inkluderer skattefrie inntekter og er ikke redusert med fradragsberettigede utgifter. Dette vil f.eks. gjelde skattefrie tilskudd, formuesøkning ved gjeldsettergivelse og representasjonsutgifter. Det skal likevel ikke foretas korreksjon av fradragsrammen for disse forholdene.

#### **3.2.3 Fordeling av felles fradragsramme**

Den felles fradragsrammen fordeles på de enkelte deltakere etter deres eierandel i selskapet. Den del som faller på ansvarlig deltaker (f.eks. komplementar) får ingen skattemessige virkninger.

#### **3.2.4 Korreksjoner i fradragsrammen for kommandittistens individuelle forhold**

Korrigeringer av kommandittistens andel i felles fradragsramme foretas slik:

Andel av felles fradragsramme  
+ andel av eventuell ikke innkalt innskuddsforpliktelse ved utgangen av inntektsåret  
+/- Deltakerens over-/underpris ved erverv av andelen  
(Slik over-og underpris er ikke aktuelt for andeler ervervet før 1.1.1992.)  
+/- Differanser til skattemessige verdier ved skattefri fusjon/fisjon  
+ tillegg etter overgangsreglene for skattereformen per 1.1.1992 for positive tilleggsbeløp.  
+ Fradragsrammen skal ikke reduseres med negative tilleggsbeløp.

Om fradragsrammen ved salg av andel i løpet av året, se nedenfor under pkt. 5.1 «Fradragsramme for kommandittist som eide andel 31.12.1991».

### ***3.3 Andel eiet av flere***

Hvis flere eier en kommandittandel i fellesskap, fastsettes en felles fradragsramme for andelen. Denne rammen fordeles på eierne i forhold til den enkeltes andel i kommandittandelen. Det faktum at sameierne er solidarisk ansvarlige og derfor kan risikere å måtte innbetale mer enn sin forholdsmessige andel av innskuddsforpliktelsen, medfører ikke noen økning av fradragsrammen.

### ***3.4 Subkommandittister***

Eier et kommandittselskap A en andel i et annet kommandittselskap B, må A's fradragsrett for underskudd i B begrenses på vanlig måte på grunnlag av A's fradragsramme for andelen i selskap B. I den utstrekning underskuddet kan fradras i selskap A, inngår det i selskap A's resultat. Får selskap A underskudd må deltakernes fradrag for dette underskuddet begrenses av deres fradragsramme i selskap A.

### ***3.5 Tidligere års underskudd som ikke er trukket fra pga. fradragsrammen***

Tidligere års underskudd i selskapet som kommandittisten ikke har fått fradrag for i inntekt utenfor selskapet på grunn av fradragsrammen, kan fremføres mot deltakerens:

- inntekt fra selskapet, eksklusiv eventuell arbeidsgodtgjørelse
- inntektsføring av gevinst- og tapskonto og differansesaldo etter overgangsreglene vedrørende selskapets driftsmidler
- inntektsføring av negativ saldo etter overgangsreglene vedrørende negativ saldo, se FIN i Utv. 1994/930
- inntekter utenfor selskapet og eventuelle arbeidsgodtgjørelser (ikke lønn) fra selskapet i et senere år i den utstrekning fradragsrammen ved fremføringsårets utgang gir rom for dette, f.eks. fordi selskapets skattemessige verdier er økt med skattefrie inntekter, se Ot.prp. nr. 17 (1992-93) side 33 og/eller
- gevinst ved realisasjon av andelen.

Det gjelder ikke tidsfrister for denne fremføringen, fordi underskudd ikke anses tidfestet før i overskuddsåret, jf. FIN i Utv. 1984/380.

### ***3.6 Fusjon/fisjon***

Etter skattefri fusjon og fisjon av deltakerlignet selskap, kan deltakerne i det overdragende selskap få andel i nye skattemessige verdier i det overtagende selskap. Differanser til de tidligere skattemessige verdier i det overdragende selskap skal fastsettes som en individuell korreksjonspost. Fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere skal korrigeres med denne korreksjonsposten.

## **4 Diverse spørsmål (i alfabetisk rekkefølge)**

### ***4.1 Aksjer***

I selskap som eier aksjer, skal RISK-beløpet for den perioden selskapet har eiet aksjen regnes med i de skattemessige verdier. Dette gjelder uavhengig av hvor lenge den enkelte deltaker har eiet sin andel.

### ***4.2 Arbeidsgodtgjørelse til deltaker***

Godtgjørelse som en deltaker mottar for arbeid utført for kommandittselskapet, behandles i utgangspunktet som inntekt i næringsvirksomhet for mottakeren. Selskapet kan velge å behandle arbeidsgodtgjørelse som lønn for deltaker med ansvar begrenset til et beløp (kommandittist eller stille deltaker).

### **4.3 Ettergivelse av selskapsgjeld**

En reell gjeldsettergivelse vil øke kommandittistenes fradragsramme. Det at en kreditor i sitt regnskap avskriver en fordring på selskapet som uerholdelig, øker ikke fradragsrammen. Om sletting av fordring på insolvent selskap, se FIN i Utv. 1995/1256.

### **4.4 Forretningseiendom ervervet før 1.1.1984**

Om hva som skal regnes som skattemessig verdi (inngangsverdi) for forretningsbygg ervervet før 1.1.1984, se stikkord «Inngangsverdi».

### **4.5 Fradragsrammen når K/S andelen selges i løpet av året**

#### **4.5.1 Generelt**

Det er selskapet som skal beregne kjøpers og selgers andel av felles fradragsramme i selskapet.

#### **4.5.2 Kjøpers fradragsramme**

Er andelen overdratt i løpet av inntektsåret, beregnes kjøpers andel av felles fradragsramme på vanlig måte. Kjøpers fradragsramme tillegges bare den del av årets underskudd som er tilordnet han.

#### **4.5.3 Selgers fradragsramme**

Har en deltaker solgt sin andel i inntektsåret, må selskapet alltid beregne en særskilt andel av felles fradragsramme for selger. Den beregnes på følgende måte:

Selgers andel av selskapets skattemessige egenkapital per 1. januar i realisasjonsåret  
+/- Tilordnet andel av skattemessig inntekt/underskudd i realisasjonsåret, eksklusiv eventuell arbeidsgodtgjørelse  
+/- Selgers innskudd/uttak fra selskapet i realisasjonsåret  
+/- Selgers andel av selskapets skattefrie inntekter/ikke fradragsberettigete utgifter i realisasjonsåret frem til realisasjonstidspunktet  
= Selgers andel av selskapets skattemessige egenkapital på realisasjonstidspunktet  
+ Tilordnet andel av underskudd i realisasjonsåret  
= Selgers fradragsramme før eventuelle individuelle korrigeringer. Om de individuelle korrigeringer, se ovenfor.

Er deltakerens innskudd i realisasjonsåret blitt innkalt før årsskiftet, og ført som en fordring i selskapet per 1.1, skal deltakerens innbetaling/innskudd ikke tas med i denne beregningen.

### **4.6 Gjeld**

Det er selskapets faktiske gjeld som legges til grunn, og ikke bare det som anses som gjeld ved formuesligningen. Påløpne ikke-forfalte forpliktelser, herunder renter, feriepenges og arbeidsgiveravgift, vil inngå i selskapets gjeld.

Refusjon av toppskatt og trygdeavgift etter sktl. § 16-40 skal regnes med som gjeld når det er fremmet krav om slik refusjon.

Betingede forpliktelser, så som garantiansvar og/eller serviceavsetninger, skal ikke medregnes som gjeld.

Eventuell uhevet arbeidsgodtgjørelse skal behandles som gjeld i selskapet, ikke som egenkapital.

#### ***4.7 Nedsettelse av ansvarskapitalen***

Enhver nedsettelse av innskuddsforpliktelsen uten utbetaling (ansvarskapital) og/eller utbetaling av skattemessig overskudd fra kommandittselskapet til en kommandittist, skal skatlegges som inntekt på kommandittistens hånd i det år nedsettelsen eller utbetalingen skjer, i den utstrekning nedsettelsen eller utbetalingen fører til eller øker en negativ fradragssamme. Dette gjelder bare i den utstrekning en har fått fradrag for beløpet tidligere. Det inntektsførte beløp kan senere føres til fradrag på samme måte som underskudd på andelen («fremførbart underskudd»). Om fradrag for del av underskudd mv. som ikke kan fradras innenfor årets fradragssamme, se foran under pkt. 3.5 «Tidligere års underskudd som ikke er trukket fra pga. fradragssammen».

Tilbakebetaling av innbetalt ansvarskapital uten at den settes ned påvirker ikke fradragssammen. En slik utbetaling er ikke skattepliktig selv om fradragssammen er negativ fra før.

#### ***4.8 Omkostninger i forbindelse med kjøpet***

Eventuelle omkostninger som skattyter har hatt i forbindelse med kjøp av andelen inngår som en del av inngangsverdien på andelen. Omkostningene behandles som over- eller underpris på andelen og påvirker således kommandittistens fradragssamme.

#### ***4.9 Utbetaling fra selskapet***

Tilbakebetaling av innbetalt ansvarskapital uten at den settes ned påvirker ikke fradragssammen. En slik utbetaling er ikke skattepliktig selv om fradragssammen er negativ fra før.

### **5 Overgangsregler i forbindelse med overgangen til nettoligning**

#### ***5.1 Fradragssamme for kommandittist som eide andel 31.12.1991***

Kommandittister som fikk en lavere fradragssamme som følge av overgangen til nettoligning ved årsskiftet 1991/1992, kan for hvert år som de eier andelen kreve at et tilleggsbeløp legges til fradragssammen. Tilleggsbeløpet er et fast beløp for hele kommandittistens eiertid, og skal ikke reduseres.

Tilleggsbeløpet overføres ikke til ny eier, men faller bort ved realisasjon eller annen overføring av andelen.

Det skal ikke foretas en reduksjon av fradragssammen for kommandittister som fikk høyere fradragssamme som følge av overgangen til nettoligning.

## **Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering**

*Sktl. § 10-44 og § 10-45.*

### **1 Generelt**

I dette stikkord behandles bare nyetablering av selskap eller sameie som etter stiftelsen skal deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke selskaper og sameier som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».



Her behandles ikke nyetablering av selskap ved omdanning av enmannsforetak 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 stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

## **2 Hva menes med nyetablering**

### **2.1 Generelt**

Et selskap som skal deltakerlignes vil være etablert når vilkårene i selskapsl. kap. 1 er oppfylt. Nyetablering kan skje ved at det opprettes en skriftlig selskapsavtale, jf. selskapsl. § 2-3. Imidlertid vil et selskap anses for etablert skatterettslig, når minst to skattytere som lignes atskilt faktisk driver økonomisk virksomhet sammen og ansvaret for gjelden 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.

Sameie etableres normalt ved at flere kjøper et formuesobjekt sammen eller at en som eier et formuesobjekt alene, selger ideell andel av objektet til andre. I dette stikkord er bare behandlet sameier som skal deltakerlignes etter nettometoden fra nyetableringen. Om overgangen fra sameie som deltakerlignes etter bruttometoden til selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

### **2.2 Opptak av kompanjong(er) i enmannsforetak**

Overdrar eieren av et enmannsforetak ideell andel av næringsvirksomheten til andre, etableres det et deltakerlignet selskap. Skattemessig etableres likevel ikke et deltakerlignet selskap dersom eieren overdrar eller gir andel av enmannsforetaket til ektefelle eller til barn som er 16 år eller yngre, når eieren lignes sammen med mottakeren enten felles eller særskilt (ikke atskilt).

Ved gave eller gavesalg fra foreldre til ugift barn i alderen fra 17 til 19 år, skal foreldrene lignes for den overførte andel, jf. sktl. § 2-14 (2). Selskapet etableres skattemessig fra og med det inntektsår barnet fyller 20 år, eller i alderen mellom 17-19 år f.o.m. det inntektsår barnet gifter seg.

### **2.3 Arvefall**

Dør eieren av et enmannsforetak og næringsvirksomheten overtas av dødsbo, gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving, etablerer arvefallet ikke et deltakerlignet selskap eller sameie i boets eiendeler.

Overtas imidlertid næringsvirksomheten eller eiendeler i boet av flere etterfølgere og drives for deres felles regning og risiko, foreligger det et selskap/sameie som skal deltakerlignes. Overtas f.eks. en boligeiendom av flere arvinger som leier den ut til andre for felles regning og risiko, etableres det et sameie som skal deltakerlignes etter nettometoden. Om når sameier skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **2.4 Endring av ligningsmåte**

Dersom et sameie går over fra å bli lignet etter bruttometoden til nettometoden skal dette behandles etter reglene om nyetablering av selskaper mv., men det vil fortsatt foreligge et sameie. Starter sameiet næringsvirksomhet, vil det foreligge et deltakerlignet selskap.

### **3 Prinsipper ved nyetablering**

Ved ligningen skal transaksjoner mellom deltakerne og det nettolignede selskap/sameie som stiftes, behandles som transaksjoner mellom atskilte skattesubjekter. Formuesobjekter som skytes inn i selskapet/sameiet som deltakerlignes etter nettometoden, skal behandles som realisert i sin helhet for de tidligere eiere, og etablert med ny inngangsverdi i selskapet.

Ved overføring av formuesobjekter eller heleiet næringsvirksomhet til selskapet/sameiet i forbindelse med etablering kan overdrageren velge mellom å anse:

- den ideelle andel av formuesobjektet/næringsvirksomheten overført til de andre deltakerne og at alle deltakerne, eventuelt inklusiv den tidligere eier, deretter overfører alle sine ideelle andeler av formuesobjektet/næringsvirksomheten til selskapet eller
- formuesobjektet eller næringsvirksomheten først overføres direkte til selskap/sameiet og at den tidligere eier deretter overfører eierandeler i det etablerte selskapet/sameie til de andre deltakerne

Overføres ideelle andeler av formuesobjektet/næringsvirksomhet først til de andre deltakerne, vil denne overføring bli behandlet etter reglene om realisasjon eller uttak hos den opprinnelige eier. Den videre overføring av andelen i formuesobjektene fra alle deltakere til selskap/sameie 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/sameiet.

Overføres hele formuesobjektet/næringsvirksomheten direkte til selskapet, behandles dette som realisasjon for den tidligere eier. Overføring av andeler i selskap/sameie til de andre deltakerne behandles etter reglene for realisasjon av andeler i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

### **4 Deltakers forhold**

#### **4.1 Innskudd av penger**

Innskudd av norske penger i selskap/sameie i forbindelse med etableringen, er ikke en skatteutløsende disposisjon, hverken for deltaker eller selskap. Innskudd av penger i utenlandsk valuta, vil anses som en realisasjon av valuta for deltakeren, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

#### **4.2 Overdragelse av aktiva**

Overdragelse av et formuesobjekt fra deltaker til selskapet i forbindelse med nyetablering av selskapet (apportinnskudd), behandles som en realisasjon av hele formuesobjektet hos deltakeren etter de vanlige regler for realisasjon av varer, driftsmidler, 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 i Utv. 1995/476. Eventuell gevinst vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget når vilkårene for øvrig er tilstede.

#### **4.3 Generasjonsskifte**

Når det ved generasjonsskifte skal overføres en ideell andel av næringsvirksomhet 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 barn som skal gå inn i selskapet. Overføringen av andel i formuesgjenstander som er knyttet til giverens næringsvirksomhet vil normalt være unntatt fra uttaksbeskatning fordi slik overføring medfører plikt til å svare arveavgift, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Når foreldrene og barnet deretter sammen oppretter et ansvarlig selskap, realiserer begge sin eierdel av de formuesgjenstander som går inn i selskapet. Realisasjonsvederlaget settes til omsetningsverdien av andelen på etableringstidspunktet. Eventuell gevinst er skattepliktig og tap fradragsberettiget når vilkårene for skatteplikt/fradragsrett for øvrig er tilstede.

Om generasjonsskifte gjennomført etter reglene om skattefri overgang fra enmannsforetak til ansvarlig selskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

#### **4.4 Hva kan overføres til selskapet**

##### **4.4.1 Generelt**

I utgangspunktet kan deltakerne overføre alle typer næringsvirksomhet og/eller formuesgjenstander til det nettolignede selskapet/sameie. Men deltakerne kan også overføre selve næringsvirksomheten til selskapet og beholde sine eiendeler i virksomhet utenfor næringsvirksomheten og f.eks. leie de ut til selskapet. Spesielt om fremgangsmåten når besetning holdes utenfor selskapet, se SKD i Utv. 1993/499.

##### **4.4.2 Hvilke skatteposisjoner kan overføres til selskapet**

I utgangspunktet vil et selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden, ikke kunne overta deltakerens skatteposisjoner som f.eks. negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst-/tapkonto. Om skatteposisjoner som kan overtas ved skattefri omdanning, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

#### **4.5 Fremføring av underskudd oppstått før etableringen**

Overfører en deltaker næringsvirksomhet drevet i enmannsforetak, til selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden, anses virksomheten ikke som opphørt i forhold til deltakerens rett til å fremføre underskudd, se FIN i Utv. 1993/1591 og stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

### **5 Selskapets forhold**

Ved fastsettelse av inngangsverdi for formuesobjekter som erverves av selskapet, må en skille mellom de tilfeller som skal betraktes som rene kjøp og de tilfeller som må behandles som innskudd av egenkapital.

Ved kjøp vil selskapets inngangsverdi være de samme verdier som er lagt til grunn som vederlag til deltakerne ved overføringen til selskapet, jf. FIN i Utv. 1995/476. Ved innskudd er det den avtalte verdi for formuesobjektet, eventuelt korrigert til virkelig omsetningsverdi, som skal legges til grunn, jf. HRD i Utv. 1995/1141.

## **Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning**

*Skl. § 10-44, § 10-45, § 14-48 (2), § 19-2 (2) c og d. FSFIN § 10-44-1 og § 19-2-1 (8).*

### **1 Generelt**

Nedenfor behandles bare oppløsning av selskap og sameie som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke selskaper og sameier dette gjelder, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

(Selskap og sameie som deltakerlignes er ikke eget skattesubjekt. Imidlertid skal transaksjoner mellom selskap og deltaker behandles som transaksjoner mellom selvstendige skattesubjekter.)

## **2 Prinsipper ved ligning i forbindelse med oppløsningen**

Oppløsning av et deltakerlignet selskap, skal behandles som en realisasjon av andelene for deltakerne, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». Om sameie som går over fra deltakerligning etter nettometoden til bruttometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

Overdrar et selskap næringsvirksomhet og formuesobjekter til andre før selskapet oppløses, er det selskapet som skal inntektsføre salgsvederlag og gevinster, utgiftsføre eventuelle tap og beregne gevinst på uttak ved overføringer til underpris til deltakere eller andre. Disse beløpene vil inngå i selskapets inntekt og fordeles mellom deltakerne på vanlig måte. Dette gjelder selv om overdragelsen foretas i oppløsningsåret og selv om overdragelsen er til en deltaker.

Når selskapet overfører alle gjenværende eiendeler til deltakerne som ledd i oppgjøret ved oppløsningen, skal både beregningen og beskatningen foretas hos deltakerne. Deltakerne skal anses å realisere sine andeler i det deltakerlignede selskap. Vederlaget for andelen er nettoverdien av det som deltakeren mottar fra selskapet som oppgjør ved oppløsningen. Overtar deltakeren noe av selskapets forpliktelser, reduserer dette vederlaget. Mottar deltaker andre formuesobjekter enn kontanter i norsk valuta, må omsetningsverdien for formuesobjektet fastsettes på oppløsningstidspunktet. Dette vil f.eks. gjelde fast eiendom, løse driftsmidler, aksjer og fordring i utenlandsk valuta. Det skal ikke beregnes gevinst ved uttak hos selskapet for differansen mellom omsetningsverdi og skattemessig inngangsverdi, idet denne differansen beregnes og kommer til beskatning hos deltakeren som en del av gevinsten ved realisasjon av andelen.

Deltakerens inngangsverdi for andelen, er en forholdsmessig andel av selskapets skattemessige egenkapital på oppløsningstidspunktet etter at selskapets skatteposisjoner er inntektsført i selskapet. Inngangsverdien skal på vanlig måte korrigeres for deltakerens individuelle over- eller underpris, rest differansesaldo til inntekts-/utgiftsføring mv.

Skjer oppløsningen ved at en person, selskap mv. sitter igjen som eneeier, kan oppløsningen gjennomføres ved at:

- alle deltakerne realiserer sine andeler ved innløsning (metode 1) eller
- deltakerne som går ut av selskapet overdrar sine andeler til den som skal sitte igjen. Den som skal sitte igjen anses da å realisere en 100 pst. andel i selskapet ved oppløsningen (metode 2).

## **3 Når anses et selskap mv. for oppløst**

### ***3.1 Formell gjennomført oppløsning***

Oppløsning vil normalt foregå ved beslutning i selskapsmøte i henhold til reglene i selskapslovens § 2-37 til § 2-42. Skattereglene for oppløsning gjelder for det inntektsåret avviklingen er gjennomført eventuelt det tidligere inntektsår sameiet blir bruttolignet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### ***3.2 Opphør av næringsvirksomhet***

Deltakerlignet selskap som er registrert i foretaksregisteret, anses ikke oppløst selv om næringsvirksomheten opphører, jf. FIN i Utv. 1995/1257. Dette gjelder selv om selskapet ikke er tilordnet formuesobjekter eller privatrettslige forpliktelser, men bare skatteposisjoner. Har selskapet ingen av delene, kan det likevel anses for å være oppløst med virkning for overpris/underpris, når det er overveiende sannsynlig at selskapet ikke vil starte opp med ny virksomhet.

Deltakerlignet selskap som ikke er registrert i foretaksregisteret, anses oppløst når næringsvirksomheten opphører.

### **3.3 Konkursbehandling**

Skattereglene for oppløsning kommer også til anvendelse om selskapet tas under konkursbehandling, enten deltakerne også går konkurs eller ikke. Oppløsning anses å finne sted på det tidspunkt konkursbehandlingen åpnes. Nærmere om deltagerens gevinst-/tapsoppgjør, se nedenfor.

### **3.4 Overgang fra selskap til enmannsforetak**

#### **3.4.1 Generelt**

Like med oppløsning regnes også at andeler skifter eier på en slik måte at det etterpå bare er igjen en eier (enmannsforetak) til det tidligere selskapets eiendeler/virksomhet, jf. Ot.prp. nr. 35 (1990-91) punkt 15.8.8 (side 180) og FIN i Utv. 1993/489. Dette kan f.eks. skje ved at alle deltakerne overdrar sine andeler til en tredjemann. Det kan også skje ved at alle deltakerne, med unntak av en, trer ut av selskapet. Dette gjelder også om alle eierandelene i selskapet blir overdratt til et annet selskap som deltakerlignes etter nettometoden. Oppløsningen må anses å ha funnet sted i det inntektsåret det blir sittende igjen bare en eier i «selskapet».

Et selskap anses oppløst dersom alle andelene i selskapet er eiet av flere aksjeselskaper, men alle andelene samles på en hånd som følge av at aksjeselskapene fusjonerer til ett selskap. Se FIN i Utv. 1996/399. Oppløsningen anses gjennomført ved iverksettingen av fusjonen, ikke allerede ved de forutgående fusjonsvedtak i generalforsamlingene.

Dersom to som i fellesskap driver et selskap som deltakerlignes etter nettometoden inngår ekteskap, skal selskapet lignes som enmannsforetak fra og med det år atskilt ligning av ektefellene opphører. Dette anses ikke som oppløsning av selskapet, og det skal derfor ikke anses som realisasjon av selskapets aktiva eller foretas noe oppgjør for skatteposisjonene i henhold til sktl. § 14-48. Selskapet skal imidlertid anses oppløst hvis ektefeller som lignes felles eller særskilt (ikke atskilt) erverver alle andelene i et deltakerlignet selskap.

Videre skal et selskap med f.eks. to deltakere anses oppløst om den ene deltakeren overdrar sin andel til barn av den andre deltakeren såfremt den andre deltakeren og barnet skal lignes under ett.

#### **3.4.2 Overgang fra selskap til enmannsforetak, gave**

Videre anses det som oppløsning av selskapet at de andre deltakerne overfører sine andeler til en av deltakerne ved gaveoverføring, selv om dette 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 i Utv. 1994/292.

#### **3.4.3 Overgang fra selskap til enmannsforetak, arv**

Et selskap med to deltakere anses også oppløst når den ene dør og den andre arver avdødes andel. Selskapet anses imidlertid 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. Det bør også godtas at selskapet består dersom arvingen overdrar den arvede andel helt eller delvis til en annen innen en måned etter sin egen overtagelse (ved utlodning eller udelt boovertakelse), se FIN i Utv. 1994/292.

### ***3.5 Omdannelse fra et selskap til et annet selskap***

Omdannes et deltakerlignet selskap til et aksjeselskap, behandles dette i utgangspunktet som oppløsning av det opprinnelige selskapet og stiftelse av et nytt selskap. Dette gjelder selv om begge selskaper har de samme eierne. Om skattefrihet ved slik omdannelse av deltakerlignet selskap når visse vilkår er oppfylt, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### ***3.6 Deling av selskap***

Et selskap med f.eks. to deltakere anses for oppløst om det splittes i to enmannsforetak. Splittes et selskap med tre deltakere i ett enmannsforetak og i et deltakerlignet selskap, anses dette likt med at en av deltakerne går ut av selskapet mens de andre fortsetter.

### ***3.7 Nettolignet sameie, overgang til bruttolignet sameie***

Slutter et sameie som deltakerlignes etter nettometoden den felles utnyttelsen av sameiegjenstanden ovenfor tredjemann, foreligger ikke lenger vilkårene for ligning etter nettometoden. Om vilkår for overgang til ligning etter bruttometoden og behandling av slike sameier, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

## **4 Ligning av selskapet i oppløsningsåret**

### ***4.1 Generelt***

Det må fastlegges et oppgjørstidspunkt for oppløsningen av selskapet av hensyn til tilordning av inntekter/utgifter og gevinst/tap. Inntekter/utgifter og gevinst/tap oppstått før dette tidspunkt er selskapets inntekt/fradrag.

Det samme oppgjørstidspunkt må legges til grunn for beregningen av utgangsverdien («vederlaget») hos deltakerne for realisasjonen av selskapsandelen ved oppløsningen. Det samme tidspunkt må legges til grunn for å fastsette selskapets skattemessige verdier som et ledd i gevinst-/tapsberegning hos deltakerne ved denne realisasjonen.

### ***4.2 Årets inntekt i selskapet***

Det skal på vanlig måte fastsettes inntekt i selskapet i oppløsningsåret frem til selskapet anses oppløst, se foran. Denne inntekten skal fordeles på deltakerne etter de vanlige regler.

### ***4.3 Overdragelse av formuesgjenstander til tredjemann før oppløsningen***

Ofte vil selskapet realisere sine eiendeler til en tredjemann til full omsetningsverdi før oppløsningen. I prinsippet skal salgsvederlag/gevinst/tap behandles etter de vanlige regler med nedskrivning av vederlag på saldo i saldogruppene a-d, overføring av gevinst i saldogruppene e-h til selskapets gevinst og tapskonto mv. Imidlertid skal alle skatteposisjoner gjøres opp i oppløsningsåret, se nedenfor, slik at gevinst/tap alltid skal inntektsføres/utgiftsføres i selskapet i oppløsningsåret.

Om uttaksbeskatning av selskapet ved overdragelse til tredjemann til underpris, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Resultatet av gevinst-/tapsberegningen mv. inngår i selskapets inntekt i oppløsningsåret og fordeles mellom deltakerne på vanlig måte.

#### **4.4 Selskapets skatteposisjoner**

Etter uttrykkelig bestemmelse skal selskapets skatteposisjoner gjøres opp i oppløsningsåret (og før en beregner gevinst/tap på realisasjon av andelene hos deltakerne) ved:

- inntektsføring av negative saldi, positiv gevinst- og tapskonto (gevinster) og
- utgiftsføring av tomme positive saldi og negativ gevinst- og tapskonto (tap).

Dette gjelder også om oppløsning følger av at selskapet slås konkurs.

Eventuelle avsetninger i selskapet som det er gitt fradrag for ved ligningen f.eks. for urealisert tap på kundefordringer og urealisert valutatap på langsiktige fordringer, skal inntektsføres i oppløsningsåret.

Har selskapet avsatt gevinst betinget skattefritt i medhold av sktl. § 14-71, kan deltakerne ikke oppfylle forpliktelsen til å reinvestere. Eventuell avsatt gevinst skal ved oppløsning inntektsføres på selskapet.

#### **4.5 Overføring av formuesgjenstander til deltakerne**

Overføres formuesgjenstander fra selskapet til deltaker som et ledd i oppgjøret ved oppløsning av selskapet, inngår omsetningsverdien av dette som en del av vederlaget for andelen hos deltakeren, mens de skattemessige inngangsverdier inngår i andelens skattemessige egenkapital ved beregning av deltakerens gevinst på andelen. Det skal derfor ikke beregnes gevinst ved uttak hos selskapet.

### **5 Ligning av deltakerne ved oppløsningen**

Oppløsning av selskapet behandles som en realisasjon av andelene fra deltakerne til selskapet. Om beregning av gevinst/tap ved realisasjonen, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». Ved beregning av gevinst/tap ved oppløsningen vil selskapets formuesobjekter som overføres til deltakerne inngå i deres vederlag for andelen. Formuesobjektene verdsettes til omsetningsverdi.

Om deltakerens inngangsverdi for andelen og diverse korrigeringer av gevinst/tap på andelen, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». De skattemessige verdier i selskapet skal fastsettes etter at all inntektsføring og utgiftsføring mv. i selskapet i oppløsningsåret er gjennomført, herunder inntekts- /utgiftsføring av skatteposisjoner.

Gevinst/tap før korrigering for individuelle poster, fastsettes i selskapet under ett og fordeles på andelshaverne i samme forhold som deres eierandel, eventuelt en annen fordeling som følger av selskapsavtalen.

Ved gevinst-/tapsberegning på andelene i forbindelse med oppløsningen, korrigeres gevinst/tap med deltakernes eventuelle over- eller underpris ved erverv av andelen, herunder differanser oppstått ved fisjon/fusjon.

Rest differansesaldo etter overgangsreglene skal gjøres opp i oppløsningsåret ved at den behandles på samme måte som over- eller underpris ved gevinststoppgjøret på andelen.

Deltakernes individuelle gevinst- og tapskonto påvirkes ikke av selskapets oppløsning. Deltakerne må fortsatt inntekts- og utgiftsføre fra konto etter de vanlige regler.

### **5.1 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 foran og stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

Som utgangsverdi («vederlag» for andelen) ved gevinst-/tapsberegningen benyttes den reelle nettoverdien for andelen på konkursåpningstidspunktet, dvs. forholdmessig 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 formueobjektene er skattefrie, skal verdistigning i denne perioden ikke påvirke utgangsverdien. Det samme gjelder for verdinedgang.

Som inngangsverdi nyttes, på vanlig måte, selskapets skattemessige egenkapital på konkurstidspunktet, dvs. etter inntektsføring og/eller utgiftsføring av skatteposisjonene hos selskapet. Videre må det tas hensyn til individuelle poster, som overpris eller underpris, differansesaldoer mv., se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

### **5.2 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 fordeling mellom deltakerne, gir ikke dette deltakerne rett til inntektsfradrag. 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 fordeling 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 næringsvirksomhet. Tapet inngår ikke i beregning av gevinst/tap på andelen, men kommer til fradrag på det tidspunktet det er endelig konstatert, se stikkordene om Tidspunktet for inntekts- og utgiftsføring.

Om eventuelt bortfall av adgangen til underskuddsfremføring for de øvrige deltakerne, se stikkord «Underskudd».

### **5.3 Fremføring av underskudd**

Om bortfall av adgangen til fremføring hos deltakerne av underskudd oppstått i det oppløste selskapet og om eventuell tilbakeføring hvis næringsvirksomheten opphører i forbindelse med oppløsningen, se stikkord «Underskudd».

### **5.4 Inngangsverdi mv. på overtatte formuesobjekter**

Deltakerens inngangsverdi for de formuesobjektene vedkommende overtar som oppgjør ved oppløsningen, blir den verdi som er brukt på objektet ved fastsettelsen av andelens utgangsverdi (vederlaget for andelen), jf. FIN i Utv. 1993/489.



Deltakernes ervervstidspunkt for overtatt bolig eller jord- og skogbrukseiendom, er det tidspunkt deltakeren overtok eiendommen fra selskapet.

### 5.5 Eksempler

Erik, Fred og Guri eier hver 1/3 i et ANS. Skattemessig status i selskapet kan settes opp slik:

Driftsmidler	510 000	Gjeld	300 000
Kontanter	150 000	Egenkapital Erik	180 000
		Egenkapital Fred	90 000
		Egenkapital Guri	90 000
Sum eiendeler	660 000	Sum gjeld og egenkapital	660 000

Som det fremkommer av fordelingen er det skjev egenkapital mellom deltakerne. Erik har kr 60.000 mer i EK og hver av de andre 30.000 mindre i EK enn det eierandelen skulle tilsi. En forutsetter i det følgende at ingen av deltakerne har andre individuelle forhold som det skal korrigeres for ved gevinst-/tapsberegningen.

Selskapets eiendeler (inkl kontantbeholdning) verdsettes av deltakerne til brutto 900 000. Redusert for selskapets gjeld er da selskapets nettoverdi 600 000.

#### Metode 1

Alle deltakerne deltar i oppløsningen. Hver av deltakerne realiserer/innløser sin andel til selskapet.

Som ledd i oppløsningen overtar Erik selskapets driftsmidler, kontanter og gjeld. Erik må derfor betale til hver av Fred og Guri:

- deres andel av selskapets reelle nettoverdi lik (600 000: 3)
- redusert med oppgjør for skjev EK 30 000
- = kr 170 000 til hver av dem.

Selv beholder han driftsmidler kr 750.000 og kontanter kr 150.000 mot å betalt selskapets gjeld kr 300.000 og utløsning av de andre deltakere 2 x kr 170.000, dvs. nettoverdi kr 260.000

Gevinsten etter metode 1 kan da beregnes en av 2 følgende alternative måter:

#### Alternativ 1.

Først fastsettes gevinst/tap under ett i selskapet slik:

Vederlag (selskapets reelle nettoverdi)	600 000
- Skattemessig egenkapital	360 000
= Samlet gevinst i selskapet	240 000

Gevinsten i selskapet fordeles deretter på den enkelte deltaker etter eierandel:

Eriks gevinst $1/3 \times 240\ 000 =$	80 000
Freds gevinst $1/3 \times 240\ 000 =$	80 000
Guris gevinst $1/3 \times 240\ 000 =$	80 000

Ved dette beregningsalternativet for skattemessig gevinst tas det ikke hensyn til skjev EK, fordi beregningen ikke tar utgangspunkt i hva hver enkelt får utbetalt og den skjeve egenkapitalen blir gjort opp ved betaling mellom deltakerne.

#### Alternativ 2

Gevinst for Erik: vederlag kr 260 000 - sk.m EK kr 180.000 = kr 80.000

Gevinst for hver av de andre: vederlag kr 170 000 - sk.m EK kr 90.000 = kr 80.000

#### Metode 2

Fred og Guri selger sine andeler til Erik mot et vederlag hver på kr 170 000. Oppløsningen av selskapet skjer deretter med 100 pst. på Eriks hånd:

Gevinstberegning for Fred:

Mottatt vederlag, betaling fra Erik	170 000
- Freds andel av selskapets skattemessige egenkapital	90 000
= Freds gevinst	80 000

Gevinstberegningen for Guri gir tilsvarende resultat; gevinst kr 80 000.

Erik har nå betalt en samlet overpris på 2 x 80 000 for de to oppkjøpte selskaps-andelene.

Gevinstberegning for Erik:

Vederlag (selskapets reelle nettoverdi)	600 000
- Eriks 100 pst. andel av den skattemessige egenkapital	360 000
= Gevinst før fradrag av overpris	240 000
- Eriks overpris ved kjøp av Freds andel	80 000
- Eriks overpris ved kjøp av Guris andel	80 000
= Eriks gevinst på egen selskapsandel	80 000

Eriks balanse i det enmannsforetaket han nå sitter med:

Driftsmidler	750 000	Gjeld	300 000
Kontanter	150 000	Egenkapital	600 000
Sum eiendeler	900 000	Sum gjeld og egenkapital	900 000

## Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel

Sktl. § 10-44. Lignl. § 8-6 og FSFIN § 10-44-1 (4) og § 19-2-1 (8).

## **1 Generelt**

I dette stikkord behandles bare skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av andel i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke typer selskap og sameier dette gjelder, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». I dette stikkord forutsettes at selskapet/sameiet eksisterte før og etter realisasjonen.

Om fastsettelse av over- og underpris ved erverv av andel, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel». Om fastsettelse av differanse ved fisjon/fusjon, se stikkord «Fisjon av selskap» og stikkord «Fusjon av selskap».

Om de ligningsmessige forhold ved etablering av deltakerlignet selskap eller sameie som skal nettolignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

Om omdannelse av deltakerlignet selskap fra en selskapstype til en annen, herunder til aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

Om endring av ligningsmåte i et sameie fra nettometoden til bruttometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte».

Om uttaksbeskatning av andel ved overføring til underpris, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» under pkt. 2.4.3 «Overføring av andel i deltakerlignet selskap».

## **2 Hva er realisasjon av andel**

Om realisasjonsbegrepet, herunder spørsmålet om det foreligger et vederlag som ikke er symbolsk og betydningen av overtakelse av andel av selskapets gjeld, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

Enhver endring av eierforhold og/eller eierandeler i et eksisterende deltakerlignet selskap mot vederlag som ikke er symbolsk, vil i utgangspunktet anses som realisasjon av en tilsvarende andel. Dette vil f.eks. gjelde ved salg av andel, opptak av ny deltaker, endring av eierandeler mellom deltakerne mv. Tar f.eks. et selskap med fire deltakere som hver eier 25 pst., opp en ny deltaker, hvoretter alle skal eie 20 pst., har hver av de fire opprinnelige eierne realisert en andel på 5 pst. i selskapet. (Den nye deltaker har ervervet 20 pst.)

Fullstendig oppløsning av et deltakerlignet selskap, herunder at en person er blitt eier av alle andelene, behandles som realisasjon av andelene, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning». I disse tilfellene kreves ikke vederlag.

Realisasjon av alle andelene i selskapet må avgrenses mot realisasjon av selskapets aktiva. Selges alle andelene med direkte oppgjør til deltakerne, anses dette som realisasjon av andeler i selskapet. Selges derimot alle eller en del av selskapets eiendeler med oppgjør til selskapet, behandles dette som salg av eiendeler. Salgsvederlaget for eiendelene behandles etter de vanlig reglene hos selskapet.

## **3 Skatteplikt/fradragsrett ved realisasjon av andel**

### **3.1 Generelt**

Ved realisasjon av andel i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden skal det hos den som realiserer andelen beregnes gevinst eller tap. (I tillegg skal det beregnes over- eller

underpris på andelen hos erververen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel»).

Gevinst ved realisasjon av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden skattlegges som alminnelig inntekt. Tilsvarende er det fradragsrett for tap. Reglene nedenfor for beregning av gevinst og tap gjelder også ved realisasjon av andel i sameie som deltakerlignes etter nettometoden.

### ***3.2 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 skal behandles på samme måte som en realisasjon. Fører den ordinære beregningen til at det foreligger en gevinst i forhold til det vederlaget som 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 stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Eventuelt tap er bare fradragsberettiget i den utstrekning det er et reelt tap. Det foreligger reelle tap bare i de tilfellene at inngangsverdien for andelen er høyere enn den reelle omsetningsverdien. Det reelle tapet utgjør differansen. Er vederlaget mindre enn omsetningsverdien for andelen vil størrelsen på tapet ikke påvirkes av størrelsen på vederlaget.

### ***3.3 Spesielt om gave***

Overdras andelen som gave, enten vederlagsfritt eller mot symbolsk vederlag, behandles overdragelsen ikke som realisasjon. Eventuell reelt tap vil likevel være fradragsberettiget for giver dersom andelen er eiet i næringsvirksomhet, f.eks. fordi det deltagerlignede selskapet driver næringsvirksomhet. Om eventuell uttaksbeskatning i slike tilfelle, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Om hva som er reelt tap se stikkord «Tap» under pkt. 2.1 «Gaveelementet ved gave eller gavesalg».

### ***3.4 Tap ved salg av andel i kommandittselskap***

Realiserer en kommandittist sin andel i kommandittselskapet, er eventuelt tap ved realisasjonen fradragsberettiget uavhengig av fradragsrammen.

### ***3.5 Deltakere 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 14.2 «Særlig om ansvarlige selskaper».

### ***3.6 Deltakerlignet selskap i utlandet***

Reglene om gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, gjelder i utgangspunktet også for norske deltakere i utenlandsk selskap. Om unntak, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 7 «Særlig om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv.».

## **4 Gevinst- og tapsberegning**

#### **4.1 Generelt**

Gevinst/tap ved realisasjon av andel skal beregnes for selskapsandelen som sådan og settes til differansen mellom utgangsverdien (vederlaget) for andelen og inngangsverdien på andelen. Andelens inngangsverdi beregnes med utgangspunkt i deltakerens skattemessige egenkapital på realisasjonstidspunktet, se nedenfor, og skal ikke settes til deltakerens opprinnelige kostpris for andelen. Inngangsverdien korrigeres for eventuell over- eller underpris mv. hos deltakeren.

Tapet eller gevinsten på selskapsandelen skal ikke fordeles på de enkelte eiendeler i selskapet ved realisasjon av andeler, hverken hos selskapet eller hos deltakeren.

#### **4.2 Skjematisk fremstilling av gevinst-/tapsberegning (nettoberegning) ved salg av andel**

1. Det tas utgangspunkt i det vederlag selgeren får for andelen direkte fra kjøperen (det tas ved denne beregningsmetoden ikke hensyn til overtakelse av selskapets gjeld)
2. derfra trekkes selgerens skattemessige egenkapital, dvs. vedkommendes andel av beskattet egenkapital som fremkommer når en i balansen bruker de skattemessige (inngangs)verdier, herunder skatteposisjonene. For selskap med full regnskapsplikt er denne egenkapitalen normalt tallmessig forskjellig fra finansregnskapets tall for egenkapital. Selskapets samlede skattemessige egenkapital per 1. januar i inntektsåret fremgår av fjorårets selskapsoppgave post 189. Denne fordeles på deltakerne etter eierandel og korrigeres deretter for eventuell skjev egenkapital, sml behandling av skjev egenkapital i forbindelse med formuesligningen av deltakerlignet selskap «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 3.2.3 «Skjev egenkapital». (Så langt er beregning av gevinst/tap hos selgeren og beregning av over- og underpris hos erververen helt identiske. Om den videre beregning av over- og underpris, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel»)
3. differansen (gevinst/tap) korrigeres for selgerens over- eller underpris (inklusive eventuelle kjøpskostnader) ved selgerens erverv av den realiserte andelen ved at
  - o overpris trekkes fra eller
  - o underpris legges til. Det skal på samme måte korrigeres for differanse oppstått ved fusjon eller fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap» og stikkord «Fusjon av selskap».
4. differansen (gevinst/tap) korrigeres med selgerens salgskostnader.
5. differansen (gevinst/tap) korrigeres for eventuelle rest differansesaldoer hos selgeren opprettet etter overgangsreglene ved overgang fra bruttoligning i 1991 til nettoligning i 1992 og behandles som over- eller underpris, ved at rest
  - o differansesaldoer som skal utgiftsføres, trekkes fra eller
  - o differansesaldoer som skal inntektsføres, legges til.
6. for kommandittister skal et eventuelt underskudd i kommandittselskap som ikke er kommet til fradrag hos selgeren pga. fradragssrammen, trekkes fra eventuell gevinst. Slikt underskudd kan ikke etablere eller øke et fradragberettiget tap.

#### Eksempel

*Et deltakerlignet selskap har to innehavere, Arne og Berit, som eier 50 pst. hver. Arne selger sin andel til Carl. Arne mottar i kontantvederlag kr 5000. For øvrig skal Carl overta Arne's andel av selskapets gjeld og tre inn i hans posisjon i selskapet.*

*Skattemessig balanse ved salget:*

*Skattemessige verdier eiendeler*

*22 800*

Gjeld	19 200
Samlet egenkapital	3 600
<i>som var fordelt med</i>	
Arne	-400 (negativ)
Berit	4000
<i>Gevinstberegning blir da:</i>	
Kontantvederlag	5000
-egenkapital (negativ)	- (-400)
= gevinst	5 400

*Denne gevinsten skal så eventuelt korrigeres som nevnt under pkt 3-6 ovenfor.*

### **4.3 Utgangsverdi (vederlaget)**

#### **4.3.1 Generelt**

Utgangsverdi (vederlag) er det som selgeren får for andelen direkte fra kjøperen. Ved gevinstberegning etter nettometoden tas det ikke hensyn til overtakelse av selskapets gjeld.

#### **4.3.2 Vederlag i form av kapitalinnskudd i selskapet**

Erverver den nye deltaker andelen mot helt eller delvis å foreta innskudd i selskapet, vil bare den delen av innskuddet som tilfaller de andre deltakerne være vederlag. Om beregningen, se nedenfor under pkt. 5 «Spesielt om opptak av ny deltaker».

### **4.4 Selgerens skattemessige egenkapital**

#### **4.4.1 Selskapets eiendeler, generelt**

Ved fastsettelse av selskapets og deretter selgerens skattemessige egenkapital skal det tas hensyn til alle selskapets eiendeler på realisasjonstidspunktet, både fysiske og immaterielle eiendeler. Om beregningen av skattemessig egenkapital på realisasjonstidspunktet ved salg av andel i inntektsåret, se nedenfor.

Selskapets eiendeler skal verdsettes til den skattemessige inngangsverdi på realisasjonstidspunktet, ikke til den ligningsmessige formuesverdi eller verdien i et eventuelt finansregnskap når denne ikke er sammenfallende med skattemessig inngangsverdi. Om den skattemessige inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi». F eks skal arbeid under utførelse bare tas med i den utstrekning verdien er aktivert. Egen opparbeidet forretningsverdi (goodwill) vil ha en skattemessig inngangsverdi på null.

Langsiktige fordringer i utenlandsk valuta skal tas med i de skattemessige verdier omregnet etter kursen på ervervsdagen for fordringen. (Dette fordi avsetninger til urealisert tap er hensyntatt som en egen skatteposisjon, se selskapsoppgaven post 158). Kortsiktige fordringer i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner med samme kurs som er anvendt i finansregnskapet, dersom dette er godtatt ved ligningen.

Om inngangsverdi på forretningsbygg som har tilhørt deltaker/selskapet fra før 1. januar 1984, se stikkord «Inngangsverdi».

Hvis selskapet eier aksjer, skal RISK-beløpet for den perioden selskapet har eiet aksjen, regnes med i de skattemessige verdier. Dette gjelder uavhengig av hvor lenge deltakeren som realiserer har eiet andelen.

Ved fastsettelse av selskapets skattemessige verdier skal det ikke tas hensyn til oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi per 1. januar 1992 for eiendeler som var tilordnet selskapet på dette tidspunktet, se stikkord «Inngangsverdi». Oppreguleringsadgangen følger andelen, og vil først gjøre seg gjeldende hos den som er deltaker ved selskapets realisasjon av eiendelen. Denne adgangen vil være aktuell for aksjer, visse faste eiendommer og arvede eiendeler.

#### *4.4.2 Selskapets eiendeler, andel i annet selskap*

Hvis et deltakerlignet selskap eier en andel i et annet deltaker- og nettolignet selskap/sameie, skal denne andelens skattemessige verdi fastsettes ved at man tar utgangspunkt i andelens skattemessige egenkapital. Deretter korrigerer man ved å:

- legge til eller trekke fra beregnet over- eller underpris ved selskapets erverv av andelen,
- legge til eller trekke fra eventuell rest differansesaldo knyttet til andelen (post 157 i selskapsoppgaven) og
- legge til ev. fremførbart underskudd pga. negativ fradragsramme (gjelder kun kommandittandeler/stille deltakerandeler).

Ved realisasjon av andel i et selskap som eier andel i annet selskap beregnes det ikke en individuell gevinst eller tap på selskapets andel i det andre (underliggende) selskapet. Det andelseiende selskapet vil ha ført opp andelen i sin selskapsoppgave post 148.

#### *4.4.3 Selskapets gjeld*

Det er selskapets gjeld på realisasjonstidspunktet som er grunnlaget for beregning av selskapets skattemessige egenkapital. Selskapets faktiske gjeld legges til grunn, og ikke bare det som anses som gjeld ved formuesligningen. Påløpte ikke-forfalte forpliktelser, herunder renter, feriepenge og arbeidsgiveravgift, vil inngå i selskapets gjeld. Om et tilfelle der deler av selskapets gjeld ble ettergitt i forbindelse med realisasjon av andelen, se HRD i Utv. 2000/13.

Langsiktig gjeld i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner etter kursen på stiftelsestidspunktet for gjelden. (Avsetninger til urealisert tap er hensyntatt som en egen skatteposisjon ved fastsettelsen av inngangsverdien, se selskapsoppgaven post 158). Kortsiktig gjeld i utenlandsk valuta omregnes til norske kroner med samme kurs som er anvendt i finansregnskapet, når dette er godtatt ved ligningen.

Refusjon av toppskatt og trygdeavgift etter sktl. § 16-40 skal først regnes med som gjeld fra det tidspunkt skatten er utlignet og betalt og det er fremmet krav om slik refusjon. Dette gjelder selv om det er betalt forskudd på refusjonen. Forskudd på refusjon behandles som en fordring.

Betingede forpliktelser, så som garantiansvar og/eller serviceavsetninger, som ikke er kommet til fradrag skattemessig, skal ikke medregnes som gjeld. Dette gjelder også hvor kunden har reklamert og påvist feilen, men hvor garantiarbeidet ikke er utført.

Selger vil iht. selskapsloven § 2-30 (2) hefte solidarisk med kjøper for selskapets gjeld. Dersom selgeren på et senere tidspunkt må innfri slik gjeld, kan han med hjemmel i selskapsloven § 2-5 jf. § 2-30 (2) kreve regress hos kjøperen av andelen. Dette får ingen

betydning for gevinst- tapsberegningen. Om eventuelt fradrag for tap på slik fordring, se stikkord «Tap».

#### *4.4.4 Realisasjonstidspunktet er et annet enn årsoppgjørstidspunktet*

Ved realisasjon av andel i løpet av inntektsåret er det deltakerens skattemessige verdier på tidspunktet for eiendomsrettens overgang som skal legges til grunn ved gevinstberegningen, se FIN i Utv. 1996/388. Disse verdiene beregnes med utgangspunkt i de skattemessige verdiene i selskapet per 1. januar i realisasjonsåret.

Deltakers skattemessige egenkapital på tidspunktet for eiendomsrettens overgang beregnes på følgende måte:

- Ta utgangspunkt i selgerens skattemessige egenkapital per 1. januar i året hvor eiendomsretten går over,
- legg til den inntekt som selgeren skattlegges for, eventuelt trekk fra underskudd som tilordnes selgeren,
- trekk fra selgerens uttak av verdier fra selskapet, eventuelt legg til selgerens innskudd (for uttatte eiendeler legges den verdi til grunn som er brukt ved uttaksbeskatningen hos selskapet),
- legg til selgerens andel av selskapets skattefrie inntekter og trekk fra andel av ikke-fradragsberettigede kostnader, for perioden fra inntektsårets begynnelse til tidspunktet for eiendomsrettens overgang.

Denne beregnede skattemessige verdien for selskapsandelen sammenlignes så med netto salgsvederlag, altså eksklusive andel av selskapets gjeld, jf. nettometoden foran.

#### **4.5 Selgerens over- eller underpris ved ervervet av den realiserte andel**

##### *4.5.1 Generelt*

Selgerens over- eller underpris ved ervervet av den realiserte andelen skal være beregnet av ligningskontoret ved ligningen for det år selgeren ervervet andelen. Over- eller underpris er bare aktuelt ved realisasjon av andeler ervervet i 1992 eller senere og for andeler i DA ervervet før 1992 såfremt DA-selskapet ble lignet som eget skattesubjekt fra selgerens erverv av andel til og med 1991.

Har selgeren ervervet sin andel i flere omganger med forskjellig over- eller underpris, og bare selger en del av sin totale andel, brukes en forholdsmessig del av samlet over- eller underpris ved gevinstberegningen.

##### Eksempel

*Har deltakeren ervervet en 12 pst. andel i 1992 med kr 140 000 i overpris og en 13 pst. andel i 1993 med 20 000 i underpris og realiserer 10 pst. i inntektsåret, blir overprisen som skal brukes ved beregning av gevinst/tap på den realiserte 10 pst. andelen:*

$$(140\ 000 - 20\ 000) \times 10 = 48\ 000$$
$$(12+13)$$

Om beregningen av over- eller underpris hos erververen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - erverv av andel».



#### *4.5.2 Gjenlevende ektefelle*

Eier gjenlevende ektefelle andel i deltakerlignet selskap ervervet før den annen ektefelles død, vil over- eller underprisen hos gjenlevende være avhengig av formuesordningen mellom ektefellene ved dødsfallet:

- Var andelen eiet av gjenlevende ektefelle i særøie, skal en bruke ektefellens opprinnelige over- eller underpris, upåvirket av dødsfallet.
- Var andelen eiet i felleseie av ektefellene, anses halvparten av andelen for ervervet ved dødsfallet. For denne halvdel skal det være beregnet over- eller underpris i forbindelse med ligningen for dødsåret. For den andre halvparten av andelen, brukes halvparten av ektefellenes opprinnelige over- eller underpris, upåvirket av dødsfallet.
- Var andelen avdødes særøie, skal en bruke den over- eller underpris som ble beregnet ved ligningen for dødsåret for hele andelen.

#### **4.6 Differansesaldo etter overgangsreglene**

Summen av rest positive og/eller negative differansesaldoer på tidspunktet for eiendomsrettens overgang for andelen skal inngå i gevinst- og tapsberegningen, jf. FSFIN § 19-2-1 (8). Dette gjelder også om selskapet går konkurs eller oppløses og i de tilfeller hvor gavesalg anses som realisasjon.

Er en differansesaldo med rette overført til deltakerens gevinst- og tapskonto før andelen blir realisert, skal den ikke trekkes inn i gevinst- og tapsberegningen for andelen. Skattyteren skal fortsette med inntekts- eller utgiftsføring fra gevinst- og tapskontoen uavhengig av realisasjonen.

Realiserer selskapet eiendelen det er knyttet differansesaldo til i samme inntektsår som deltakeren realiserer andelen, skal saldoen overføres til gevinst- og tapskonto hvis selskapet selger driftsmidlet først, men behandles som en rest differansesaldo hvis deltakeren realiserer selskapsandelen først.

Overfører deltakeren andelen ved gave som ikke anses som realisasjon, skal differansesaldoene overføres til deltakerens gevinst- og tapskonto.

#### **4.7 Investeringskudd**

Tilskudd som er gitt til investering i distriktene, skal ikke inngå i gevinstberegningen, selv om andelen realiseres innen fem år etter at tilskuddet ble benyttet til erverv av driftsmiddel, se FIN i Utv. 1993/1584.

### **5 Spesielt om opptak av ny deltaker**

Opptak av ny deltaker i et deltakerlignet selskap, er realisasjon av del av andel for en eller flere av de som var eiere før opptaket og erverv av andel i selskapet for den nye deltakeren. Dette gjelder selv om ikke noen av de tidligere deltakerne går ut av selskapet. Beregningen av gevinst/tap hos deltakere som overlater andeler til den nye deltakeren er i prinsippet den samme som ved deltakers salg av andel når deltakeren går ut av selskapet, se ovenfor.

Ved opptak av ny deltaker vil ofte vederlaget ha form av innskudd i selskapet. Gevinst-/tapsberegningen kan da enklest foretas ved en sammenligning av den enkelte deltakers andel av selskapets skattemessige egenkapital før og etter den nye deltakerens inntreden, se eksempel nedenfor.

Skyter den nye deltaker inn et formuesobjekt i selskapet, skal objektet verdsettes til full omsetningsverdi ved:

- beregning av gevinst/tap ved realisasjon av andel hos de opprinnelige deltakere
- fastsettelse av inngangsverdi for objektet i selskapet
- beregning av gevinst/tap på det innskutte formuesobjektet hos den nye deltakeren samt
- beregning av over - eller underpris på andelen for den nye deltakeren.

### Eksempel

*Et deltakerlignet selskap har to innehavere, Arne og Berit, som eier 50 pst. hver. De tar opp en ny deltaker Erik mot at han skyter inn kr 1500 i selskapet ved å betale inn kr 1500 på selskapets bankkonto. Etter innskuddet eier de tre deltakerne lik andel i selskapet og deres kapitalkontoer er like. Etter opptaket er deltakerne eiere med en tredel hver i følge avtalen. Dette innebærer at Arne og Berit hver har realisert en sjettedel av selskapet.*

*Skattemessig balanse før opptaket:*

<i>Skattemessig verdi eiendeler</i>	<i>22 800</i>
<i>Gjeld</i>	<i>19 200</i>
<i>Samlet skattemessig egenkapital</i>	<i>3 600</i>

*Skattemessig balanse etter opptaket:*

<i>Skattemessig verdi «gamle» eiendeler</i>	<i>22 800</i>
<i>+Eriks innskudd, økt bankinnskudd</i>	<i>1500</i>
<i>-Gjeld</i>	<i>19 200</i>
<i>= Ny samlet skattemessig egenkapital</i>	<i>5 100</i>

*Gevinst/tap kan da beregnes på denne måten for f.eks. Arne:*

<i>Skattemessig egenkap; før opptak = 3 600: 2 =</i>	<i>1 800</i>
<i>Skattemessig egenkap; etter opptak = 5 100: 3 =</i>	<i>1 700</i>
<i>Redusert skattemessig egenkapital = tap</i>	<i>100</i>

*Tapet skal korrigeres med en tredel av Arne og Berits individuelle poster som f.eks. over-/underpris og differansesaldi hos hver av dem.*

## **6 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 inn på gevinst- og tapskonto.

## **7 Skattested**

Gevinst/tap ved realisasjon av selskapsandel er ikke undergitt stedbunden beskatning, verken helt eller delvis. Dette gjelder selv om selskapet eier fast eiendom eller driver virksomhet som er undergitt stedbunden beskatning, eller andelen er eiet som ledd i en stedbundet næringsvirksomhet hos deltakeren.

Gevinst eller tap ved realisasjon av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, inntektsføres/fradragsføres for:

- personlige skattytere, i bostedskommunen
- selskaper som er eget skattesubjekt, i kontorkommunen til det selskapet som har realisert andelen eller
- et deltakerlignet selskap, i selskapets inntekt som skal fordeles på deltakerne. Gevinst/tap henføres ved dette til den inntekten som skattlegges i deltakerens bostedskommune/hovedkontorkommune.

Skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap for deltaker hjemmehørende i utlandet skattlegges/fradragsføres i den kommune hvor det deltakerlignede selskapets hovedkontor ligger.

### **8 Virkning av realisasjon for selskapet**

Realisasjon av andel har ingen virkning for selskapets inngangsverdier, skatteposisjoner mv. selv om det ved ervervet ble gitt over- eller underpris. Selskapet skal ha full RISK- regulering for sin eiertid ved realisasjon av aksjer selv om det er tatt hensyn til RISK-regulering ved deltakers salg av selskapsandeler i perioden.

### **9 Virkning av realisasjon for deltaker**

Om bortfall hos deltakeren av retten til fremføring av underskudd og om eventuell tilbakeføring av underskudd ved realisasjon av hele andelen i selskap som driver næringsvirksomhet, se stikkord «Underskudd».

### **10 Overgangsregler**

Deltakere som eide andelen ved overgangen til nettoligning per 1. januar 1992 kan ha rett til oppregulering av inngangsverdien på aksjer og fast eiendom og/eller skattefritak ved selskapets realisasjon av faste eiendommer, se stikkord «Inngangsverdi». Slike skatteposisjoner påvirker ikke gevinst- /tapsberegningen ved realisasjon av selskapsandelen, men skatteposisjonene overtas av erververen, jf. FSFIN § 10-44-1 (4).

### **11 Formelle regler**

Deltaker som realiserer andel, skal ta med gevinst eller tap ved realisasjon av andel i sin selvangivelse. Videre skal deltakeren uoppfordret legge ved selvangivelsen for realisasjonsåret en beregning av gevinsten eller tapet. Beregningen skal gis på skjema for «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.», (RF-1221). For deltakere i kommandittselskaper, skjema «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i kommandittselskap mv.» (RF-1228). Dette gjelder selv om andelene realiseres per 1. januar i inntektsåret slik at deltakeren ikke skal tilordnes noen del av inntektsårets inntekt.

### **12 Ligningsstedet**

Om hvilke ligningskontor som har ansvar for å beregne gevinst/tap ved realisasjon av andel, se stikkord «Ligningsstedet».

## **Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte**

## **1 Generelt**

Eier flere skattytere inntektsgivende virksomhet eller formuesobjekter sammen skal selskapet eller sameiet deltakerlignes enten etter nettometoden eller etter bruttometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 2 «Anvendelsesområdet for deltakerligning etter nettometoden». I dette stikkordet behandles tilfeller hvor endringer i virksomheten og/eller bruken av formuesobjektet i et bestående selskap eller sameie kan føre til at betingelsene for deltakerligning etter nettometoden inntreer eller opphører i løpet av inntektsåret. Dette gjelder selv om formuesobjektet eies av, eller virksomheten fortsetter med, de samme eierne og sameiet eller selskapet fortsatt skal deltakerlignes.

Om etablering av selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

Om oppløsning av selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

Om hva som er deltakerligning og om hvilke selskap og sameier som skal deltakerlignes, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning».

Om deltakerligning etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

## **2 Vilåarene for nettoligning inntreer for sameie deltakerlignet etter bruttometoden**

### ***2.1 Når skal ligningsmåten skiftes fra bruttometode til nettometode***

#### ***2.1.1 Bruttolignet sameie starter felles næringsvirksomhet***

Dersom sameiernes bruk av gjenstand, som har vært eiet i et bruttolignet sameie, endrer seg ved at sameiet går over til å utnytte gjenstanden i en næringsvirksomhet som er felles for deltakerne, oppstår selskapsrettslig og skatterettslig et selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden. Sameiet deltakerlignes etter bruttometoden frem til næringsvirksomheten påbegynnes. Selskapet skal deltakerlignes etter nettometoden fra dette tidspunktet.

#### ***2.1.2 Bruttolignet sameie starter felles utnyttelse av sameiegjenstanden utenfor næringsvirksomhet***

Dersom bruken av formuesobjekt som har vært eiet i et bruttolignet sameie, endrer seg slik at betingelsene for nettoligning av sameiet foreligger uten at den felles bruk eller utnyttelse er i næringsvirksomhet, foreligger det fortsatt et sameie. Dette vil f.eks. være tilfelle når sameierne har brukt gjenstanden selv, men går over til felles utleie av den uten at utleie er næringsvirksomhet.

Foreligger betingelsene for nettoligning før midten av inntektsåret, skal overgangen til nettoligning av sameiet i alminnelighet gis virkning fra inntektsårets begynnelse.

Inntreer betingelsene for nettoligning midt i eller senere i inntektsåret, skal sameiet i alminnelighet bruttolignes vedkommende inntektsår. Overgangen til nettoligning skal da gjennomføres fra begynnelsen av det påfølgende inntektsår etter at vilåarene inntrådte, såfremt betingelsene fortsatt er tilstede.

### ***2.2 Virkning av overgang fra bruttometoden til nettometoden***

Skifte av ligningsmåten fra ligning av sameie etter bruttometoden til ligning av selskap eller sameie etter nettometoden, behandles på samme måte som en stiftelse av et deltakerlignet selskap mv. på tidspunktet for skifte av ligningsmåten, se ovenfor og stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering». Deltakerne i det bruttolignede sameiet behandles som om de har

realisert de aktiva som inngår i det nettolignede selskap eller sameie på dette tidspunkt. Dette gjelder selv om de fortsatt er medeiere med samme eierandel. Behandling av salgsvederlag, eventuell gevinstberegning, behandling av gevinsten og oppretting av eventuelle gevinst og tapskontoer, foretas separat hos hver deltaker.

Skjer skifte av ligningsmetode på grunn av oppstartet næringsvirksomhet på annet tidspunkt enn ved overgangen fra et inntektsår til et annet, skal det bruttolignede sameie lynes for inntekt frem til tidspunktet for skifte av ligningsmetode. Deltakerne anses for å ha realisert eiendelene på dette tidspunktet. Det nettolignede selskap skal lynes for resten av inntektsåret herunder for formuen. Deltakerne vil f.eks. ikke kunne saldoavskrive driftsmidlene i det bruttolignede sameie i overgangsåret. Full saldoavskrivning vil derimot kunne foretas i det nettolignede selskap.

### ***2.3 Hvilke aktiva skal følge med ved overgangen***

Det er bare de sameide formuesobjekter som omfattes av vilkårene for nettoligning som pliktes tilordnet det nettolignede selskap eller sameie. Hvert aktiva i det bruttolignede sameie må vurderes for seg. Formuesobjekter som eies av bare en av deltakerne trenger ikke tilordnes selskapet, men kan leies ut til selskapet.

Deltakerne kan velge å tilføre et deltakerlignet selskap aktiva selv om betingelsene for nettoligning ikke foreligger for det aktiva som overføres. Slik adgang foreligger ikke i forhold til sameie som ikke driver næringsvirksomhet.

### ***2.4 Tilordning av aktiva***

Normalt skal alle aktiva og virksomhet hvor vilkårene for nettoligning er tilstede, tilordnes samme nettolignede selskap eller sameie. Deltakerne kan samlet kreve at atskilte formuesobjekter tilordnes forskjellige nettolignede selskaper eller sameier.

Eier imidlertid det bruttolignede sameie to bygninger hvor begge går over til å leies ut, men hvor utleien av den ene er næringsvirksomhet og utleien av den andre ikke har sammenheng med den første og ikke er næringsvirksomhet i seg selv, skal næringseiendommen anses tilordnet et deltakerlignet selskap. Den andre eiendommen skal tilordnes et særskilt sameie som også skal nettolignes, medmindre deltakerne har valgt å ta den med i det deltakerlignede selskap.

## **3 Vilkårene for nettoligning opphører**

### ***3.1 Når skal ligningsmåten skiftes fra nettometode til bruttometode***

#### ***3.1.1 Deltakerlignet selskap oppløses***

Oppløses et deltakerlignet selskap, men deltakerne fortsetter å eie samme andeler i det tidligere selskapets aktiva, går selskapet over til å bli et sameie. Om når et deltakerlignet selskap anses oppløst, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

Foreligger betingelsene for nettoligning for det sameiet som oppsto etter oppløsningen av selskapet, skal sameiet fortsatt lynes etter nettometoden. Andelene vil i et slikt tilfelle ikke anses som realisert.

#### ***3.1.2 Nettolignet sameie hvor vilkårene for nettoligning opphører***

Det kan forekomme at et sameie som har vært deltakerlignet etter nettometoden, slutter med eller reduserer den felles utnyttelse av sameiegjenstandene, på en slik måte at betingelsene for

ligning etter nettometoden opphører. I slike tilfeller skal sameiet i utgangspunktet fortsatt lignedes etter nettometoden.

I det inntektsåret vilkårene for nettoligningen opphører og i senere år hvor vilkårene for nettoligning ikke er tilstede ved inntektsårets utgang, kan enhver som har vært sameier i løpet av vedkommende inntektsår, innen selvangivelsesfristen for vedkommende år, kreve at det nettolignede sameiet skal bruttolignes. Slikt krav er bindende for de andre sameierne.

Opphørte betingelsene for nettoligning etter midten av inntektsåret, skal sameiet i alminnelighet nettolignes ut vedkommende inntektsår selv om en deltaker har krevet bruttoligning. Overgangen til bruttoligning skal da gjennomføres fra og med det påfølgende inntektsår, såfremt betingelsene fortsatt er tilstede. Opphørte betingelsene for nettoligning før midten av inntektsåret eller i tidligere år, skal overgangen fra nettolignet sameie til bruttolignet sameie gjennomføres fra inntektsårets begynnelse.

### **3.2 Virkning av overgang fra nettoligning til bruttoligning**

Overgang fra nettolignet selskap eller sameie til bruttolignet sameie skal behandles på samme måte som en oppløsning av det nettolignede selskap eller sameiet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

## **4 Ligningssted**

Skifte av ligningsmetode for deltakerlignet selskap eller for sameie, kan føre til endring av hvilket ligningskontor som skal ligne fellesskapet.

Om hvilket ligningskontor som skal foreta ligningen og om fremgangsmåten når deltakerligningen foretas etter nettometoden, se stikkord «Ligningsstedet» og «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Om hvilket ligningskontor som skal foreta ligningen og om fremgangsmåten ved deltakerligning etter bruttometoden, se stikkord «Ligningsstedet» og «Sameie - ligning etter bruttometoden».

# **Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi**

*Sktl. § 6-10, § 14-40, § 14-50 og § 14-52*

## **1 Generelt**

Dette stikkordet omfatter hovedreglene for behandling av inngangsverdi for formuesobjekter anskaffet og/eller tatt i bruk som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, både i og utenfor næringsvirksomhet, enten driftsmidlet er ervervet mot vederlag, er egentilvirket eller er ervervet ved arv eller gave. Stikkordet omfatter både avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler og fysiske 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 stikkord «Varebeholdning» og stikkord «Arbeider under utførelse i virksomhet».

## **2 Hva er et driftsmiddel**

### **2.1 Driftsmiddel**

#### *2.1.1 Generelt*

Et driftsmiddel er et formuesobjekt (fysisk eller immateriell) som er anskaffet til eller faktisk brukt i skattyters inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor næringsvirksomhet) i motsetning til aktiva anskaffet for salg. Aktiva anskaffet for salg kan senere tas i bruk som driftsmiddel.

#### *2.1.2 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.

#### *2.1.3 Grunnareal*

Grunnareal brukt som opplagstomt, parkeringsplass mv. i inntektsgivende aktivitet regnes som driftsmiddel. Det samme gjelder naturlig arrondert tomt til bygg som hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet. Jordarealer brukt til dyrking i gartneri, jordbruk og skogbruk, regnes som driftsmiddel i denne forbindelse. Derimot vil tomt som en byggmester kjøper for oppføring av bygg for salg ikke anses som driftsmiddel.

Om hvor tomten ikke var tatt i bruk, se FIN i Utv. 1981/72, eller ikke har vært brukt i en lengre periode, se HRD i Utv. 1981/331.

#### *2.1.4 Returemballasje*

Returemballasje er emballasje som følger med ved salget, men som forutsettes returnert og som det derfor betales pant for, f.eks. et bryggeris flasker og kasser. Returemballasje kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.16 «Returemballasje» og stikkord «Varebeholdning».

#### *2.1.5 Reservedeler*

Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.15 «Reservedeler» og stikkord «Varebeholdning».

#### *2.1.6 Demonstrasjonsvarer*

Varer anskaffet for salg og som midlertidig brukes til demonstrasjon og som deretter skal tilbake til lager for å omsettes som salgsvare, anses ikke som driftsmiddel.

Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfeller 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.

#### *2.1.7 Buskap, oppdrettsfisk mv.*

Buskap på gårdsbruk, reinsdyr i reindriftsnæring, pelsdyr i pelsdyrnæring og fisk i oppdrettsvirksomhet, er ikke driftsmiddel, jf. sktl. § 8-1 (5). Dette gjelder også for dyr/fisk som er brukt til avl.

### *2.1.8 Brukt i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor næringsvirksomhet)*

For å være driftsmiddel må et formuesobjekt hovedsakelig brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor næringsvirksomhet).

Dersom et driftsmiddel dels brukes i inntektsgivende aktivitet (i eller utenfor næringsvirksomhet) dels til andre formål, f.eks. privat bruk, skal det som hovedregel ikke deles opp, men enten skal hele inngangsverdien kostnadsføres/avskrives eller ingen del. Se likevel om egen bodel i avskrivbart bygg i stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Reglene om kostnadsføring/avskrivning gjelder bare dersom bruken av driftsmidlet i inntektsgivende aktivitet utgjør mer enn halvparten av den totale bruken. Er det grunn til å anta at gjenstanden hovedsakelig dekker private behov, skal avskrivning ikke godtas for noen del. Dette vil ofte gjelde gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. TV, video og stereoanlegg.

Om skjønnsmessig fradrag når formuesobjekter brukes hovedsakelig privat og noe i inntektsgivende aktivitet, se nedenfor under pkt. 3.2 «Aktiva brukt for en mindre del i inntektsgivende aktivitet».

Det gjelder spesielle regler for når følgende gjenstander skal anses som driftsmidler:

- biler, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader»
- campingvogner, se stikkord «Campingvogner»
- innbo ved møblert utleie, se stikkord «Innbo og løsøre»

### *2.1.9 Særlig om bruk i lønnet erverv*

Også en lønnstaker vil kunne kreve avskrivning på driftsmidler som han bruker i sitt arbeid. Det er et vilkår at det foreligger en tilstrekkelig nær tilknytning mellom bruken av driftsmiddelet og utøvelsen av inntektservervet. Hva som skal godtas må vurderes konkret i forhold til arten av lønnstakerens arbeidsoppgaver. Det kan ikke oppstilles som et generelt krav for rett til avskrivning, at skattyter er pålagt av arbeidsgiveren å gå til anskaffelse av driftsmiddelet, eller at han må 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 vil anskaffelse av gjenstander som faktisk brukes i arbeidet og som etter sin art ikke er egnet til privat bruk, kunne godtas som anskaffelse av driftsmiddel.

Som driftsmiddel anses også gjenstander som etter sin art kan dekke private behov, hvis det er på det rene at gjenstanden står på arbeidsstedet og det er overveiende sannsynlig at den forblir der fremover i tid. Er vilkårene for øvrig oppfylt, kan avskrivning også foretas selv om gjenstanden står hjemme hos lønnstakeren. I disse tilfellene vil imidlertid det forhold at den er plassert 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 kunne avskrives. Dette vil ofte kunne være situasjonen for gjenstander som er vanlig i privat eie, slik som TV, video, stereoutstyr, kamera, hjemmedatamaskin mv. Om et spesielt tilfelle hvor lønnstakers anskaffelse av flygel ble ansett som driftsmiddel, se URD i Utv. 1988/3.

Kostnadene vil normalt inngå i minstefradraget, se stikkord «Minstefradrag».



### **3 Prinsipper for kostnadsføring av inngangsverdi**

#### **3.1 Driftsmidler hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet**

##### *3.1.1 Hovedregel*

Skattemessig inngangsverdi (kostprisen) for driftsmidler anskaffet hovedsakelig til og/eller hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, herunder lønnet erverv, skal enten:

- kostnadsføres direkte, se stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring»,
- aktiveres og kostnadsføres ved avskrivning etter saldoreglene, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo»,
- aktiveres og kostnadsføres ved lineær avskrivning dvs. med like store årlige beløp fordelt over driftsmidlets antatte levetid, se stikkord «Kraftforetak» og stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene»,
- aktiveres og avskrives med skjønnsmessig beløp, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene» eller
- aktiveres uten kostnadsføring, hverken 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 stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel» og stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

##### *3.1.2 Unntak fra rett til avskrivning/direkte kostnadsføring*

Rett til avskrivning/direkte kostnadsføring 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 ervervet får en opsjon til 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 kostnadsføring eller
- avskrivninger,

se HRD i Utv. 1997/13, Utv. 1997/23 og Utv. 1998/298. 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 kostnadsføring eller avskrivning.

Får selger 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 avtaleverk 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 kostnadsføring eller avskrivning. Dersom sikringen faller bort, slik at skattyteren på normalt vis får hele risikoen for reduksjonen av driftsmidlets verdi, kan skattyteren fra dette tidspunkt direkte kostnadsføre eller avskrive etter de vanlig regler og satser.

Den rett et selskap som deltakerlignes etter nettometoden har til direkte kostnadsføring 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 kostnadsføring eller avskrivning på driftsmidlers inngangsverdi influeres ikke av at aksjonærene har en rettslig garanti som sikrer dem å få tilbake aksjenes historiske kostpris.

### ***3.2 Aktiva brukt for en mindre del i inntektsgivende aktivitet***

Aktiva som bare for en mindre del er brukt i inntektsgivende aktivitet (ikke hovedsakelig bruk), følger ikke reglene for driftsmidler og kan f.eks. ikke avskrives. Er vedkommende aktiva av en art som kunne vært kostnadsført eller avskrevet om det hadde vært driftsmiddel, kan eieren kostnadsføre en del av verdiforringelsen som etter en skjønnsmessig vurdering faller på bruken i inntektsgivende aktivitet. En slik skjønnsmessig fradragsføring skal ikke behandles som en skattemessig avskrivning av gjenstanden. For biler er verdiforringelsen inkludert i fradragssetten for yrkeskjøring med privatbiler. Om slik fradragsføring i jordbruket se stikkord «Jordbruk - allment» f.eks. under pkt. 10.9 «Brannvarslingsanlegg», pkt. 10.20 «Fyringsanlegg» og pkt. 10.41 «Plenklipper».

### ***3.3 Aktiva ikke brukt i inntektsgivende aktivitet***

Inngangsverdien til aktiva som ikke er anskaffet for eller senere tatt i bruk i inntektsgivende aktivitet, skal ikke komme til fradrag ved direkte kostnadsføring eller avskrivning, men kan komme til fradrag ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst eller fradragsberettiget tap, se f.eks. stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

## **4 Oversikt over hovedregler**

### ***4.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes***

#### ***4.1.1 Ikke-varige og/eller ikke-betydelige driftsmidler***

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som

- verdiforringes ved slit og/eller elde,
- er ikke-varig, dvs. at driftsmidlet 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 kostnadsføres direkte.

Er driftsmidlet betydelig, men ikke-varig, kan skattyter velge å kostnadsføre 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 kostnadsføres i ervervsåret.

#### ***4.1.2 Varige og betydelige driftsmidler***

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som

- verdiforringes ved slit og/eller elde,
- er betydelig, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se stikkord «Inngangsverdi» og
- er varig, dvs. har en levetid på 3 år eller mer,

skal aktiveres og normalt avskrives etter saldoreglene dersom alle tre betingelsene ovenfor er tilstede. Om lineær avskrivning for visse driftsmidler i kraftverk, se stikkord «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 stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

#### **4.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes**

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler som anses for å ikke verdiforringes gjennom slit og/eller elde, skal som hovedregel aktiveres uten kostnadsføring, verken direkte eller gjennom avskrivning. Dette gjelder selv om driftsmidlet har en inngangsverdi under kr 15 000. Om hvilke driftsmidler dette gjelder, se nedenfor under pkt. 7 «Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde».

#### **4.3 Forretningsverdi (goodwill)**

##### **4.3.1 Egen opparbeidet forretningsverdi**

Det er ingen særskilte regler for behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi (goodwill). Slike kostnader fradragsføres etter de regler som gjelder for vedkommende kostnad.

##### **4.3.2 Ervervet forretningsverdi**

Om behandling av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

#### **4.4 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi**

##### **4.4.1 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 tid rettigheten er i kraft, eventuelt over den kortere tid rettigheten har økonomisk verdi.

##### **4.4.2 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi og tidsbegrensede rettigheter**

Inngangsverdien av andre immaterielle driftsmidler skal aktiveres. Den nedre grense for aktiveringsplikt i saldoreglene gjelder ikke for slike immaterielle driftsmidler, verken beløpsgrensen eller varighetsgrensen. Faller verdien kan det avskrives i de år hvor omsetningsverdien ved årets utgang er åpenbart lavere enn årets inngangsverdi. Avskrivningsbeløpet settes til differansen mellom inngangsverdien og omsetningsverdien ved årets utgang. Dette vil f.eks. omfatte ikke tidsbegrensede konsesjoner, kjøpte spesialutviklede dataprogrammer og aktiverte kostnader til teknisk bistand.

Om behandlingen av egne utviklingskostnader, se stikkord «Utviklings- og forskningskostnader».

#### **4.5 Driftsmidler underlagt hjemfallsrett**

Om avskrivning av driftsmidler i kraftforetak underlagt hjemfallsrett, se stikkord «Kraftforetak» under pkt. 7.7.1 «Driftsmidler, avskrivningssats».

### **5 Når er et driftsmiddel betydelig**

Nærmere om grensebeløpet på kr 15 000, se stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring».

## **6 Når er et driftsmiddel varig**

Nærmere om når et driftsmiddel er varig, se stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring».

## **7 Hvilke driftsmidler verdiforringes ikke ved slit og/eller elde**

Driftsmidler som ved vanlig vedlikehold ikke verdiforringes ved slit, elde, uhensiktsmessighet, teknisk utvikling osv., kan ikke kostnadsføres eller avskrives. Dette gjelder uansett inngangsverdi, også om den er under kr 15 000. Dette gjelder normalt for bl.a.:

- grunn
- veier
- boligeiendommer og
- kunstgjenstander, se HRD i Utv. 1980/618

Antikviteter er normalt ikke gjenstand for verdiforringelse, 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.

Nedgang i verdien pga. konjunktursvingninger tas ikke i betraktning ved vurderingen av om et driftsmiddel er avskrivbart, se HRD i Rt. 1920/s 884. Se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

## **8 Hvem skal ha fradrag**

### ***8.1 Hovedregel***

Fradrag for avskrivning kan som hovedregel bare gis den som privatrettslig anses som den reelle eier av driftsmidlet.

I tilfeller hvor den privatrettslige eier ikke får avskrivning fordi han ikke har risikoen for verdiforringelsen, er det ingen andre som kan få fradrag for avskrivning på vedkommende objekt.

Nærmere om hvem som anses som eier, se stikkord «Eierbegrepet».

### ***8.2 Deltakerlignet selskap/sameie***

Avskrivning i selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, beregnes hos selskapet/sameiet med virkning for alle deltakerne. Den enkelte deltaker kan ikke foreta avskrivning. Om oppgjør for differansen i inngangsverdier, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

I sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, er det den enkelte sameier som skal foreta avskrivninger i forhold til sin inngangsverdi og eierandel. Om hvilke sameiere som skal deltakerlignes etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

### ***8.3 Avbetalingskjøp***

Ved avbetalingskjøp er det kjøperen som kan foreta avskrivninger.

### ***8.4 Ektefeller***

Det er uten betydning for retten til avskrivning hvem av ektefellene som er eier av driftsmidlene.

### ***8.5 Leiet driftsmiddel***

Avskrivning på driftsmidler som leies ut skal foretas hos utleieren, mens leietakeren får fradrag for betalt leie.

Påkoster leietaker leiet driftsmiddel blir han normalt ikke eier av påkostningen. Kostnadene til påkostning kan derfor ikke saldoavskrives hos leietakeren, men skal føres til fradrag jevnt fordelt over leieperioden. Skal det etter leietidens utløp skje et økonomisk oppgjør slik at leietakeren får godtgjort restverdien, eller leietakeren skal fjerne eller ta med seg påkostningen, må aktivering og avskrivning foretas på leietakers hånd. Aktiveringen henføres til den samme saldogruppe som det påkostede driftsmiddel. Påkostninger i forretningsbygg må f.eks. derfor avskrives etter de regler som gjelder for selve bygget.

Blir utleier eier av påkostning foretatt av leietaker, skal utleier beskattes for det beløp som utgjør fordel for ham. Om tidfesting av inntektsføringen, se HRD i Utv. 1986/304. Dette kan være et annet beløp enn leietakers kostnader. Utleieren må på sin side kunne aktivere den skattlagte fordel for avskrivning.

### **8.6 Leasing**

Om hvem som kan avskrive et leaset driftsmiddel, se stikkord «Leasing».

### **8.7 Dødsfall**

Om avskrivning i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

### **8.8 Konkurs**

Om avskrivning i forbindelse med konkurs, se stikkord «Konkurs».

### **8.9 Opphør av næringsvirksomhet**

Om avskrivning i forbindelse med opphør av næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

## **Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo**

*Sktl. § 6-10, §§ 14-30 til 14-48 og § 19-2 (3) bokstav c til e. Forskrift av 29. august 1984 nr. 1582 om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler(sktl. 1911 avsnitt II).*

### **1 Oversikt**

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner,)	30 pst.
b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.
c (vogntog, varebil mv.)	20 pst.
d (personbiler, maskiner, inventar mv.)	15 pst.
e (skip, rigger mv.)	14 pst.
f (fly, helikopter)	12 pst.
g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 pst.
h (bygg og anlegg, hoteller mv.)	4(8) pst.

## **2 Hvilke driftsmidler omfattes av saldoreglene**

### **2.1 Fysiske driftsmidler**

Reglene om aktivisering av kostpris i saldogrupper og avskrivning etter saldoreglene gjelder for fysiske driftsmidler som:

- er anskaffet hovedsakelig til bruk i økonomisk aktivitet, herunder lønnet arbeid, se «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 stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi»)
- er betydelig, dvs. har en inngangsverdi på kr 15 000 eller mer, se stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring» og
- er varig, dvs. har en total gjenværende fysisk/økonomisk levetid på minst 3 år ved ervervet

Alle betingelsene ovenfor må være tilstede.

Om behandling av kostpris for andre fysiske driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».

### **2.2 Forretningsverdi (goodwill)**

Om når forretningsverdi kan avskrives etter saldoreglene i saldogruppe b, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

## **3 Driftsmidler som ikke omfattes av saldoreglene**

Saldoreglene gjelder ikke for:

- driftsmidler med kostpris under kr 15 000 og/eller varighet under 3 år ved ervervet, med mindre driftsmidlet er varig og kostprisen etter skattyters valg er tilført saldo, se stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring»,
- andre immaterielle driftsmidler enn ervervet forretningsverdi, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene»
- påkostning på driftsmiddel som skattyter leier, bortsett fra de tilfeller hvor leietaker unntaksvis blir ansett som eier av påkostningen, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi»
- driftsmiddel som etter å ha vært brukt av skattyteren utenfor norsk beskatningsområde tas inn i norsk beskatningsområde, se stikkord «Driftsmiddel - 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 stikkord «Kraftforetak»

## **4 Krav til bruk**

Om krav til bruk, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».

## **5 Krav om risiko for oppofrelse av økonomiske verdier**

Om krav til økonomisk oppofrelse (risiko for verdiforringelse), se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».

## **6 Inndeling i saldogrupper**

### **6.1 Generelt**

Driftsmidler som inngår på saldogruppe a, b, c og d avskrives på samlesaldoer for hver gruppe.

Driftsmidler som inngår i de øvrige saldogrupper føres på egen saldo for hvert enkelt driftsmiddel.

### **6.2 Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.**

#### **6.2.1 Generelt**

Under saldogruppe a går kontormaskiner o.l. Følgende driftsmidler regnes alltid som kontormaskiner:

- skrive- og regnemaskiner
- kopimaskiner
- makuleringsmaskiner
- lokale telefonsentraler, telefonapparater utenom mobiltelefoner, telefonsvarere og telefax-maskiner

Følgende driftsmidler regnes aldri 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
- TV-apparat, videoutstyr, fremviser
- fotoutstyr og utstyr til fremkalling
- lege- og tannlegeinstrumenter
- tegnemaskiner for arkitekter

#### **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. kun i kontorarbeid, regnes den som kontormaskin. Brukes datamaskin kun i produksjon eller annet ikke-kontorrelatert arbeid regnes den ikke som kontormaskin. Brukes datamaskinen både i produksjon og til kontorarbeid regnes den som kontormaskin dersom kontorbruken utgjør den vesentligste del.

### **6.3 Saldogruppe b, ervervet forretningsverdi**

Om behandlingen av inngangsverdi for ervervet forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

### **6.4 Saldogruppe c, varebiler, vogntog, lastebiler mv.**

#### **6.4.1 Generelt**

Under saldogruppe c går vogntog, lastebiler, busser, varebiler, drosjebiler og kjøretøyer for transport av funksjonshemmede.

#### *6.4.2 Vogntog, lastebiler, begravelsebiler mv.*

I gruppen for vogntog, lastebiler mv. inngår også tankbiler, feiebiler, betongbiler, kranbiler og begravelsebiler.

Kjøretøy som ikke er registreringspliktige eller som bare er tillatt brukt utenfor offentlig vei inngår ikke i gruppe for vogntog, lastebiler mv. Det samme gjelder kjøretøy som må anses som anleggsmaskiner. Etter dette inngår ikke veiskraper, veivalser, dumpere o.l. i saldogruppe c for vogntog, lastebiler mv., men i saldogruppe d.

#### *6.4.3 Drosjebiler*

Med «drosjebiler» menes biler som er godkjent som og hovedsakelig brukes som driftsmiddel til ervervsmessig persontransport.

#### *6.4.4 Kjøretøyer for transport av funksjonshemmede*

Med «kjøretøyer for transport av funksjonshemmede» menes kjøretøyer som har løyve til transport av funksjonshemmede etter forskrift av 21. april 1984 nr. 5 (Vegdirektoratet) og forskrift av 10. juni 1977 punkt 41 (Samferdselsdepartementet). Dette vil fremgå av vognkortet.

En bil som eies av en funksjonshemmet for egen transport anses ikke som «kjøretøyer for transport av funksjonshemmede».

### **6.5 Saldogruppe d, personbiler, maskiner, inventar mv.**

#### *6.5.1 Generelt*

I saldogruppe d inngår alt løsøre som ikke går inn under de andre saldogruppene som f.eks. personbiler, traktorer, andre rullende maskiner og materiell, andre maskiner, redskap, instrumenter, inventar mv.

#### *6.5.2 Personbiler, herunder kombinerte biler*

Med «personbiler» menes biler som er registrert som personbil, herunder stasjonvogner, campingbiler og kombinerte biler. Registreringen vil fremgå av vognkortet.

#### *6.5.3 Maskiner, redskaper mv.*

Med maskiner, redskaper mv. menes bl.a. traktorer, dumpere, veiskraper og andre anleggsmaskiner, snøscootere, motorsykler, mv.

Maskiner, dumpere, lastebiler som er registrert som anleggsmaskiner (gult skilt) inngår i saldogruppe d.

### **6.6 Saldogruppe e, skip, fartøyer, rigger mv.**

Gruppen omfatter skip, fiske- og fangstfartøy, flytedokker, flytende innretninger i tilknytning til oljeutvinningsvirksomhet som f.eks. flyttbare borerigger mv.

### **6.7 Saldogruppe f, fly, helikopter**

Gruppen omfatter fly, helikopter mv.



### **6.8 Saldogruppe g, anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak**

Saldogruppe g omfatter anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft og elektroteknisk utrustning i kraftforetak. Om hva dette omfatter, se stikkord «Kraftforetak».

### **6.9 Saldogruppe h, bygg og anlegg, hoteller, losjihus, bevertningssteder mv.**

Gruppen omfatter bl.a. lagerbygg og produksjonsanlegg, avskrivbare arbeider- og funksjonærboliger, sykehus og utleiehytter. Om administrasjonsbygg innenfor et fabrikkområde, se nedenfor under pkt. 16.4.5 «Administrasjonsbygg». Se også Utv. 1993/1462 der retten fant at en bygningsmasse som ble benyttet til sykepleierskole skulle plasseres i saldogruppe for bygg og anlegg.

### **6.10 Saldogruppe i, forretningsbygg**

Gruppen omfatter alminnelige forretningsbygg som nyttes til kontorer, butikker o.l. 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 Oppdeling av et driftsmiddel**

#### **6.11.1 Generelt**

Normalt vil kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet ikke kunne fordeles på forskjellige saldogrupper.

#### **6.11.2 Fast eiendom**

Kostpris for fast eiendom med eiertomt skal fordeles på bygninger og grunn. Bare den delen av kostprisen som faller på bygning, kan tas inn på saldo for avskrivning. 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 saldogruppingen.

Om egen bodel i avskrivbart bygg, se nedenfor under pkt. 16.4.3 «Kombinerte bygg».

Om andre spørsmål vedrørende avskrivning på bygg, se nedenfor under pkt. 16.4 «Bygninger».

#### **6.11.3 Faste installasjoner i forretningseiendom, bygninger og anlegg**

Faste installasjoner skal avskrives sammen med bygningen, anlegget eller forretningseiendommen. Dette gjelder installasjoner som varmeanlegg, kjøle- og fryseanlegg, elektriske anlegg, sanitæranlegg, heisanlegg o.l.

Produksjonsmaskiner skal føres i saldogruppe d, selv om de er fast installert. Bygningsmessige påkostninger på eldre bygg som iverksettes ved montering av produksjonsmaskiner, kan avskrives sammen med maskinen.

#### **6.11.4 Fiskefartøyer med utstyr**

I praksis kan det godtas 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). Når teknisk/elektronisk utstyr i fiskefartøy mv. ble ført på saldogruppe d (driftsløsøre) i ervervsåret, skal utskifting av slikt utstyr aktiveres på saldo. Skattyter kan velge å tilføre utskiftingen til saldogruppe e (skip mv.) eller d (driftsløsøre).

#### *6.11.5 Kommune, fylkeskommune, stat og skattefrie institusjoner*

Bruker kommune, fylkeskommune, stat eller skattefrie institusjoner en bygning hovedsakelig i skattepliktig virksomhet og for en mindre del til skattefrie formål, er det bare inngangsverdien for den delen av bygningen som brukes i den skattepliktige virksomheten som skal danne grunnlag for saldoavskrivning.

### **6.12 Oppretting av saldoer**

#### *6.12.1 Hovedregel*

Driftsmidler i saldogrupperne a-d samles på en saldo for hver saldogruppe (samlesaldoer) i hver atskilt næringsvirksomhet. Det er ikke anledning til å opprette flere saldoer i samme næringsvirksomhet innenfor hver av saldogrupperne a-d.

Driftsmidler i saldogrupperne e-i føres inn på hver sin saldo som bare inneholder vedkommende driftsmiddel (egen saldo). Det er ikke anledning til å lage samlesaldoer (mer enn et driftsmiddel på saldoen) i saldogruppe e-i.

Ved kjøp av andeler i samme driftsmiddel til forskjellige tider, skal de forskjellige andeler inn på samme saldo. Det samme gjelder påkostning til forskjellige tider på et driftsmiddel.

#### *6.12.2 Ansvarlige selskap mv./sameie*

I selskaper/sameier som deltakerlignes etter nettometoden, er det selskapet eller sameiet som skal opprette saldoer. Det skal ikke opprettes saldoer for hver deltakers andel av driftsmidlene. Om hvilke selskaper og sameier som skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

I sameie og kraftselskap som deltakerlignes etter bruttometoden, skal hver deltaker i prinsippet opprette hver sine saldoer som omfatter vedkommendes andel av sameiegjenstandene.

#### *6.12.3 Flere næringsvirksomheter*

Driver enmannsforetak/ansvarlig selskap flere næringsvirksomheter, skal det for saldogrupperne a-d lages saldoer for hver av næringsvirksomhetene for de driftsmidler som brukes i vedkommende næringsvirksomhet.

Bruker eieren et driftsmiddel i mer enn en heleid næringsvirksomhet, skal hele driftsmidlet likevel føres inn på saldo i bare en av næringsvirksomhetene.

#### *6.12.4 Ektefeller*

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal opprette saldoer for hver sine virksomheter. Felles bedrift anses som en næringsvirksomhet i forhold til saldoreglene.

## **7 Grunnlag for avskrivning/inntektsføring**

### **7.1 Generelt**

Grunnlaget for beregning av årets avskrivninger i saldogruppe a-i og inntektsføring av negativ saldo i gruppe a, c, og d, 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 saldogrupperne a-d fra en næringsvirksomhet til en annen næringsvirksomhet, herunder til ektefelles næringsvirksomhet, skal rest nedskrevet

verdi utskilles fra saldo i den opprinnelige næringsvirksomhet og tilføres saldo i den andre næringsvirksomhet med samme beløp. Dette gjelder selv om rest nedskrevet verdi er under kr 15 000.

### **7.2 Forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984**

For forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for bygning eksklusiv tomt bare redusert med skattemessig godtatte avskrivninger i 1984 eller senere. Faste installasjoner som har vært avskrevet særskilt, tas med i avskrivningsgrunnlaget med nedskrevet verdi per 1. januar 1984. Nedskrevet verdi er opprinnelig inngangsverdi (kostpris) redusert med alle skattemessig godtatte avskrivninger også før 1984.

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 skattemessig godtatte avskrivninger før 1984 (nedre grense). Ved dette tidspunkt har hele kostprisen kommet til fradrag.

Dersom skattyter bosetter seg i bygningen, skal kostpris for egen bodel skilles ut av avskrivningsgrunnlaget og nedskrevet verdi per 1. januar i inntektsåret.

#### Talleksempel

*Dersom opprinnelig kostpris var 1 million, nedskrevet verdi per 1. januar 1984 kr 300 000 (avskrivning før 1.1.1984 var 700 000) og gjennomførte avskrivninger etter 1.1.1984 kr 60 000, så er avskrivningsgrunnlaget kr 940 000 og rest til avskrivning kr 240 000. Avskrivningene må stoppe når avskrivningsgrunnlaget er kr 700 000 (nedre grense).*

#### *7.2.1 Påkostninger etter 1. januar 1984*

Påkostninger etter 1. januar 1984 på forretningsbygg ervervet før 1. januar 1984 tillegges avskrivningsgrunnlag og restbeløp til nedskrivning.

Dersom forretningsbygget er nedskrevet til nedre grense før påkostningen, er avskrivningsgrunnlaget opprinnelig kostpris for bygningen tillagt påkostningen, redusert med av- og nedskrivninger etter 1. januar 1984.

### **7.3 Ikke levert selvangivelse**

Ved skjønnslingning i forbindelse med ikke levert selvangivelse skal det ikke tas hensyn til avskrivning, se stikkord «Selvangivelse mv. - ligning ved manglende selvangivelse mv.». Derimot skal tas hensyn til inntektsføring av negativ saldo. For salg i de(t) år skjønnslingning er foretatt for, kan etter skattyters valg, helt eller delvis lignes på salgsåret eller nedskrives på saldo.

Når skattyteren leverer selvangivelse og saldoskoppe for året etter at skjønnslingning er foretatt, skal skattyter som inngående verdi føre opp de utgående saldoverdier 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 skjønnslingning er foretatt.

## **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 og d.

## **8.2 Driftsmidler ervervet i året**

### **8.2.1 Tidspunkt for inntak på saldo**

Saldoverdien for samlesaldo skal tillegges inngangsverdi (kostpris) for driftsmidler som er ervervet i løpet av året. Det opprettes en ny saldo for hvert driftsmiddel som skal inn på egen saldo.

Et driftsmiddel anses ervervet:

- ved kjøp, gavemottakelse o.l., når det er levert i forhold til avtale mellom partene (risikoen er gått over, se stikkord «Eierbegrepet»), eller
- ved egen tilvirkning: når det er ferdig, eller
- ved arv hvor næringsvirksomheten fortsetter:
  - for gjenlevende ektefelle/eneaving 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. I tvilstilfeller vil imidlertid det at driftsmiddelet ikke er tatt i bruk være et moment ved vurderingen av når driftsmidlet skal anses som levert. Som hovedregel vil et driftsmiddel anses for ervervet senest på det tidspunkt det blir tatt i bruk som driftsmiddel av eieren. 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 «Inngangsverdi».

### **8.2.3 Egen bodel i avskrivbart bygg, generelt**

I kombinerte avskrivbare bygg skal egen bodel ikke være med i saldo for bygningen. Som egen bodel 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, således:

$$\text{Inngangsverdi for bygning ekskl. tomt} \times \frac{\text{Utleieverdi ekskl. egen boligdel}}{\text{Utleieverdi totalt\#}}$$

Om avskrivning på kombinerte bygg, se for øvrig nedenfor under pkt. 16.4.3 «Kombinerte bygg».

#### *8.2.4 Egen bodel i avskrivbart bygg, bruttolignet sameie*

Eies et ikke-seksjonert bygg/seksjon av flere skattytere i sameie som deltakerlignes etter bruttomethoden, 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 bodeler som eierne bor i innen rammen av vedkommendes eierdel.

Egen bodel 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/saldooverdi reduseres med boligdelens andel av hele bygget, jf. FIN 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 den 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 stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **8.3 Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel**

#### *8.3.1 Generelt*

Påkostning i året på avskrivbart driftsmiddel skal tilføres saldo, selv om påkostningen isolert sett er under kr 15 000, eller har en varighet på under 3 år. Påkostningen tilføres saldo i den utstrekning påkostningen er levert/ferdig i inntektsåret.

#### *8.3.2 Egen bodel*

Hvor eieren bor i avskrivbart bygg skal påkostninger som utelukkende gjelder egen bodel 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 formuesgjenstand fra omløpsmiddel til driftsmiddel**

Ved omdisponering av formuesgjenstand fra omløpsmiddel til driftsmiddel, skal den verdien som er lagt til grunn ved inntektsføringen tilføres saldo, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» under pkt. 2.2.5 «Skatteutløsende disposisjon; omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet».

### **8.5 Regnskapsmessig nedskrivning av driftsmidler**

Nedskrivning av driftsmidler etter regnskapsloven har ingen virkning for saldooverdien. Det samme gjelder reversering av slik nedskrivning og regnskapsmessige justeringer 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. I den utstrekning salgsvederlag mv. for driftsmidler ikke inntektsføres i realisasjonsåret, skal vederlaget:

- i saldogruppene a-d: Nedskrives på saldo i realisasjonsåret. Negativ saldo i saldogruppe b (forretningsverdi) overføres til gevinst og tapskonto. Om inntektsføring av negativ saldo i saldogruppe a, c og d, se nedenfor og
- i saldogruppene e-i: Være utgangspunkt for å beregne gevinst/tap i forhold til saldoverdien. Saldoene i disse saldogruppene inneholder bare et driftsmiddel og saldoen gjøres opp i realisasjonsåret. Beregnet gevinst/tap på saldoen skal overføres til næringsvirksomhetens felles gevinst/tapskonto.

Realisasjonsåret er det året eiendomsretten opphører hos den tidligere eier, se HRD i Utv. 1997/738, og ikke det året avtalen er inngått.

### *8.6.2 Utrangering av driftsmiddel som innebærer realisasjon*

Utrangering av avskrivbart driftsmiddel i saldogruppene a-d 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 «Realisasjonsbegrepet».

Om realisasjon av avskrivbare driftsmidler forøvrig, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

### *8.7 Uttak av driftsmidler*

Ved skattepliktig uttak av driftsmidler blir uttaksverdien som fastsettes å behandle på samme måte som et salgsvederlag, se ovenfor.

Om skatteplikt og skattemessig behandling ved uttak av driftsmidler til egen bruk eller til gaveoverføring, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### *8.8 Flytting av driftsmiddel*

Ved flytting av hele næringsvirksomheten til en annen kommune, skal saldoene overføres uendret. Ved flytting av driftsmiddel fra en næringsvirksomhet til en annen næringsvirksomhet, skal nedskrevet verdi av driftsmiddelet flyttes uendret til den andre næringsvirksomheten, 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:

- gjenlevende ektefelle oppvurderer halvparten av driftsmidlene til omsetningsverdi ved dødsfallet, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
- skattyter overfører driftsmidlene uten skattlegging til deltagerlignet selskap eller eget aksjeselskap etter reglene om skattefri omdannelse, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform»

- skattyter selger jordbrukseiendom for såvidt angår rest nedskrevet verdi vedrørende driftsbygningene og annet hvor gevinsten er helt eller delvis skattefri, se stikkord «Jordbruk - allment»
- 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
- driftsmidlet skal flyttes fra en saldo til en annen innen samme næringsvirksomhet, f.eks. pga. seksjonering av bygning eller bruksendring fra industribygg til forretningsbygg
- driftsmiddel flyttes fra en næringsvirksomhet til en annen hvor det leveres atskilte næringsoppgaver, se ovenfor
- driftsmiddel går over til et annet aksjeselskap i forbindelse med fisjon
- et driftsmiddel inndras fordi det har vært brukt i forbindelse med en straffbar handling, se stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.»
- skattyter går konkurs for så vidt gjelder de driftsmidler som trekkes inn i boet, se stikkord «Konkurs»
- skattyter overfører driftsmiddel til ektefelle enten for bruk i ektefellens egen næringsvirksomhet eller i forbindelse med skifte av fellesbo ved separasjon/skilsmiss
- driftsmidler overføres til annet selskap i konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern»
- eieren tar driftsmidlet ut til egen bruk og omsetningsverdi er lavere enn nedskrevet verdi (tap)
- uttak av driftsmidler til egen bruk eller gaveoverføring ikke er skattepliktig, f.eks. gaveoverføring av hel næringsvirksomhet 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.

For driftsmidler i saldogrupperne a-d (samlesaldoer) vil rest nedskrevet verdi i visse tilfeller gi seg selv. For eksempel:

- den saldo 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 andel 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 fratrukk de offentlige tilskudd som skal fratrukes, nedskrivninger 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) sammen med driftsmidler som fortsatt skal være på saldoen. Dersom skattyteren har ført et fullstendig skatteregnskap for hvert enkelt driftsmiddel blir den nedskrevne verdi som fremgår av dette regnskap å legge til grunn.

Dersom slikt skatteregnskap ikke foreligger, kan rest nedskrevet verdi beregnes ved en forholdsmessig fordeling av saldoverdien per 1. januar i inntektsåret på grunnlag av driftsmidlenes omsetningsverdi.

Rest nedskrevet verdi kan likevel ikke settes høyere enn den verdi driftsmidlet er tilført saldo med inkl. påkostninger, men etter nedskrivning f.eks. med tilskudd.

Om særregler for deling av saldo ved overføring av næringsaktiva mellom selskaper innen et konsern, og mellom deltakerlignede selskaper med hovedsakelig samme eierinteresser, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

## **8.10 Innflytting/utflytting av egen bodel i kombinert bygg**

### **8.10.1 Innflytting**

Flytter skattyteren i år etter anskaffelsesåret inn i egen boligdel i kombinert bygg, må saldoverdien justeres såfremt bodelen ikke er skilt ut som egen seksjon. Saldoen skal reduseres med den del av nedskrevet verdi som faller på egen bodel. Denne del beregnes som en forholdsmessig del av bygningens nedskrevne verdi på uttakstidspunktet regnet etter leieverdiene.

### **8.10.2 Utflytting**

Flytter eier ut av egen bodel i avskrivbart bygg/seksjon, skal tidligere utskilt beløp, tillagt eventuelle påkostninger, tas inn på saldo i utflyttingsåret. Blir bodelen leiet ut til boligformål kan eieren velge å la være å ta beløpet inn på saldo så lenge han kan avhende bodelen skattefritt, se for øvrig stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

## **9 Avskrivning på positiv saldo**

### **9.1 Satser**

Saldogruppe	Avskrivningssats
a (kontormaskiner,)	30 pst.
b (ervertet forretningsverdi)	20 pst.
c (vogntog, varebil mv.)	20 pst.
d (personbiler, maskiner, inventar mv.)	15 pst.
e (skip, rigger mv.)	14 pst.
f (fly, helikopter)	12 pst.
g (anlegg for overføring og distribusjon av elektrisk kraft mv.)	5 pst.
h (bygg og anlegg, hoteller mv.)	4(8) pst.
i (forretningsbygg)	2 pst.

Bygg (saldogruppe h) med kort levetid, dvs. bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen kan avskrives med inntil 8 pst.

De lovbestemte avskrivningssatser 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. Det kan foretas full avskrivning etter de fastsatte årssatser for driftsmidler, uansett på hvilket tidspunkt i inntektsåret de er ervertet/levert.

De lovbestemte avskrivningssatser endres ikke selv om et driftsmiddel var brukt da det ble ervertet.



Saldoen i gruppene a-d 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 hos den tidligere eier ved inntektsårets utgang.

Vedrørende hvilke driftsmidler som inngår i de enkelte saldogrupper, se ovenfor under pkt. 6 «Inndeling i saldogrupper».

### **9.2 Kostnadsføring 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 kostnadsføres helt eller delvis etter skattyterens eget valg. Beløpsgrensen gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet.

## **10 Inntektsføring av negativ saldo**

### **10.1 Generelt**

Er det negativ saldo ved årsskifte i saldogruppene a, c og d etter alle bevegelser, skal det dette år inntektsføres minst en så stor prosentandel av den negative saldoen som tilsvarer maksimal avskrivningsatts for vedkommende saldogruppe.

Negativ saldo ved årsskifte i saldogruppe b overføres til gevinst og tapskonto.

### **10.2 Inntektsføring av restsaldo under kr 15 000**

Er den negative saldo ved årsskifte i en av saldogruppene a, c og d mindre enn kr 15 000 etter alle bevegelser unntatt årets inntektsføring, skal restsaldoen inntektsføres. Beløpsgrensen gjelder i og utenfor næringsvirksomhet.

## **11 Når kan avskrivning foretas**

Saldoavskrivning kan bare foretas ved utgangen av et inntektsår.

Ved overgang til eller fra avvikende inntektsår kan det bare foretas forholdsmessig saldoavskrivning i overgangsåret.

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 næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».
- i dødsåret eller senere med virkning for avdødes inntekt, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret»,
- i konkursåret eller senere år med virkning for konkursdebitor for så vidt angår driftsmidler som trekkes inn i konkursboet, se stikkord «Konkurs»,
- i det år aksjeselskap likvideres eller et deltakerlignet selskap oppløses.

## **12 Dødsfall**

Ved dødsfall opphører skattyter som selvstendig skattesubjekt. Negativ saldo i gruppe a, c og d og positiv gevinst- tapskonto må føres til inntekt i dødsåret hos avdøde. Tilsvarende må positiv saldo i gruppe a-d hvor alle tilhørende driftsmidler er realisert før dødsfallet (tom positiv saldo) samt negativ gevinst- og tapskonto føres til fradrag i dødsåret.

Var det gjenværende driftsmidler på saldoen ved dødsfallet, kan ikke et eventuelt tap (differansen mellom saldo og driftsmidlenes omsetningsverdi) fradragsføres da dødsfallet i seg selv ikke innebærer noen realisasjon av driftsmidlene.

Reglene om inntektsføring og fradragsføring i dødsåret av henholdsvis gevinst og tap, gjelder ikke så langt gjenlevende ektefelle i uskifte eller enearving overtar boet udelt og trer inn i avdødes rettigheter og plikter etter sktl. § 14-48. Unntaket gjelder selv om næringsvirksomheten som sådan ikke videreføres. Se for øvrig stikkordene «Enmannsforetak - ligning i dødsåret» og «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **13 Oppløsning/likvidasjon av selskap mv.**

Opphører et selskap som er eget skattesubjekt ved fullstendig likvidasjon o.l. eller oppløses et deltakerlignet selskapet, skal det foretas tilsvarende inntektsføring og fradragsføring som ved dødsfall, se ovenfor.

### **14 Opphør av skatteplikt til Norge**

Om behandling av saldoer ved opphør av skatteplikt til Norge, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

### **15 Formelle krav**

#### **15.1 Avskrivningsskjema**

##### *15.1.1 Generelt*

Alle som eier driftsmidler som kan avskrives etter saldoreglene skal sammen med selvangivelsen levere spesifisering av saldo på fastsatt skjema (avskrivningsskjema, RF-1084). Det samme gjelder alle som har negativ saldo i saldogrupperne a, c og d eller tom positiv saldo i saldogrupperne a-d. Det må også leveres avskrivningsskjema for år hvor det ikke kreves avskrivning. Det er unntak for driftsmidler nyttet i jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring, når særskilt næringsoppgave for disse næringene benyttes.

Skjemaet skal også leveres selv om næringsvirksomheten er opphørt dersom betingelsene ovenfor er til stede.

Det skal leveres avskrivningsskjema spesifisert for hver av saldogrupperne a-d og spesifisert for hvert driftsmiddel i saldogrupperne e-i. Dette gjelder selv om saldoverdien er null eller negativ.

##### *15.1.2 Flere eiere til et driftsmiddel*

Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, skal levere avskrivningsskjemaer som omfatter selskapets/sameiets samlede eierandel av driftsmidlene sammen med selskapsoppgaven. Deltakerne/sameierne skal ikke levere avskrivningsskjema for sine eierandeler.

I sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal hver av sameierne legge avskrivningsskjema ved selvangivelsen. Avskrivningsskjemaet skal bare omfatte sameiernes andel av driftsmidlet. Har alle sameierne samme saldoverdi og bruker samme avskrivning, godtas av praktiske hensyn at det leveres avskrivningsskjema som omfatter den totale saldoverdi i fellesskapet og den samlede avskrivning.

##### *15.1.3 Ektefeller*

Ektefeller som driver atskilte virksomheter, skal levere hver sine avskrivningsskjemaer. I felles bedrift skal det leveres felles avskrivningsskjemaer for virksomheten.

#### *15.1.4 Flere atskilte næringsvirksomheter*

Drives flere næringsvirksomheter skal det leveres egne avskrivningsskjemaer for hver av næringsvirksomhetene.

#### *15.1.5 Bruk av et driftsmiddel i flere næringsvirksomheter*

Bruker eieren et driftsmiddel i flere heleide næringsvirksomheter, skal likevel driftsmidlet føres inn på ett avskrivningsskjema. Eies ett driftsmiddel dels av et selskap deltakerlignet etter nettometoden og dels av et enmannsforetak/annet selskap uten at det er felles utnyttelse av driftsmidlet, skal hver av dem ta med på saldo sin andel av driftsmidlet.

### **16 Spesielt om diverse objekter (alfabetisk rekkefølge)**

#### **16.1 Asfaltering**

Førstegangs asfaltering av vei, kan tilføres saldo for avskrivning når veien er anlagt i forbindelse med økonomisk aktivitet. Det samme vil kunne gjelde ved asfaltering av parkeringsplasser, gårdsplasser mv. Inngangsverdien aktiveres på saldogruppe h. Senere asfaltering behandles normalt som vedlikehold.

#### **16.2 Bil**

Om adgangen til å avskrive på personbil, stasjonsvogn, varebil, herunder varebil med åpent lasteplan, se stikkord «Bil - formue».

##### *16.2.1 Demonstrasjonsbiler*

Demonstrasjonsbiler kan vanligvis ikke anses som driftsmidler bestemt til varig bruk. I de aller fleste tilfeller vil disse bilene bli solgt etter kort tid, ofte etter bare noen måneder. Det riktige må derfor være å anse demonstrasjonsbilene som en del av varebeholdningen som midlertidig tas ut til demonstrasjonsbruk for senere å gå tilbake til varebeholdningen uten reduksjon av inngangsverdien.

#### **16.3 Biloppstillingsplass**

I visse tilfelle 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 kostnadsføres direkte, smlg. FIN i Utv. 85/269.

#### **16.4 Bygninger**

##### *16.4.1 Generelt*

Hovedregelen er at bygninger som brukes i økonomisk aktivitet kan avskrives, med unntak for boligbygg. Om egen bodel i avskrivbart bygg, se ovenfor under pkt. 8.2.3 «Egen bodel i avskrivbart bygg, generelt». Grunnen under bygninger kan ikke avskrives, se likevel nedenfor under pkt. 16.12 «Grunn/bygning».

##### *16.4.2 En eller flere bygninger*

Frittstående bygninger anses som flere driftsmidler selv om de står på samme matrikelnummer og eies av samme skattyter. Bygninger som ligger inntil hverandre og med gjennomgang slik at de kan fungere som en 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 bør det legges vekt på om

bygningsskomplekset etter en eksteriørmessig bedømmelse framstår som ett eller flere bygg, den interiørmessige/bruksmessige tilknytning, og om bygget/bygningene er oppført samtidig.

Hver seksjon i en seksjonert bygning behandles som eget bygg.

#### *16.4.3 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.

Når de enkelte deler 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 en holde egen bodel utenfor, eventuelt regnes utleid boligdel med under saldogruppe i. Kan f.eks. 50 pst. av den samlede utleieverdi av bygget henføres til gruppen forretningsbygg, skal hele bygningen (inkl. eventuell utleiebolig, men ekskl. egen bodel) avskrives i denne gruppe (gruppe i).

#### *16.4.4 Seksjonert bygg*

Er bygget delt i 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.

#### *16.4.5 Administrasjonsbygg*

Administrasjonsbygg betraktes som forretningsbygg. Slike bygninger som ligger innenfor et produksjonsområde, og som inngår som et nødvendig ledd i den samlede produksjonsvirksomhet, blir likevel å henføre til bygg og anleggssaldo.

#### *16.4.6 Boligbygg, generelt*

Regelen om at boligbygg ikke kan avskrives gjelder i utgangspunktet for alle slags boligbygg, herunder fritidsboliger, leiegårder, våningshus, kårboliger og forpakterbolig på gårdsbruk. Når boligen ikke kan avskrives, kan heller ikke det faste tekniske anlegg i bygget avskrives.

#### *16.4.7 Boligbygg, kortidsutleie av boliger og hytter*

Boliger og hytter som nyttes til kortidsutleie, med stadig skifte av leieboer, kan likevel avskrives. Dette gjelder f.eks. hoteller, asyl- og flyktingemottak mv. Det samme gjelder utleiehytter og bedriftshytte med stadig skifte av brukere når denne bruk er av betydelig omfang. Om utleiehytter, se stikkord «Jordbruk - allment». Om gjeterhytter i reindriftnæringen, se stikkord «Reindrift».

#### *16.4.8 Boligbygg, arbeider-/funksjonærboliger*

Det gjelder unntak fra regelen om at hus bestemt til beboelse ikke kan avskrives, for funksjonær- og arbeiderboliger 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(ene) er utsatt for særlig verdiforringelse dersom eierens bedrift legges ned. Er disse betingelsene ikke til stede, vil det

ikke kunne kreves fradrag for avskrivning på slike boliger. Se HRD i Utv. II/184 og 1972/503. Funksjonær- og arbeiderboliger avskrives eventuelt i saldogruppe h (bygg og anlegg).

#### *16.4.9 Boligbygg, røkterbolig mv.*

Om avskrivning på røkterbolig mv., se stikkord «Jordbruk - allment».

#### *16.4.10 Boligbygg, skogskoie*

Om avskrivning på skogskoie mv., se stikkord «Skogbruk».

#### *16.4.11 Flyttbare bygg*

Flyttbare bygg avskrives normalt i saldogruppe h. Dette gjelder for arbeidsbrakker, plasthaller mv.

#### *16.4.12 Bensinstasjoner*

Brukes bygning på bensinstasjon bare til salg av bensin, varer mv., anses den som alminnelig forretningsbygg, jf. FIN i Utv. 1984/201. Bygning som utelukkende brukes til verksted, smørehall og/eller vaskehall, avskrives i saldogruppe h. Det samme gjelder bensinpumper med tilhørende tankanlegg. Kombinerte bygg må vurderes konkret.

### **16.5 Datautstyr**

#### *16.5.1 Generelt*

Datamaskiner mv. (hardware) må normalt anses å ha en levetid på over tre år.

Masseproduserte dataprogrammer behandles som et 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 et immaterielt driftsmiddel. Om eventuelle avskrivninger, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

Om når datamaskiner skal henføres til saldogruppe a eller d, se foran under pkt. 6.2 «Saldogruppe a, kontormaskiner o.l.».

#### *16.5.2 Kabler*

Innkapslete eller veggfaste kabler mellom veggkontakter og selve veggkontaktene til bruk i datanettverk, må anses som fast installasjon i bygningen og avskrives som en del av denne.

### **16.6 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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

### **16.7 Fiskeoppdrett**

Om inndeling i saldogrupper for driftsmidler i fiskeoppdrett, se stikkord «Fiskeoppdrett mv.».

### **16.8 Flytebrygger**

Flytebrygger avskrives normalt i saldogruppe h.

### **16.9 Flytedokk**

Flytedokk avskrives i saldogruppe e.

### **16.10 Garasje**

Om garasje i tilknytning til boligeiendom, eller i avskrivbart bygg, se stikkord «Bolig - garasje».

### **16.11 Golfbane**

Kostnader vedrørende grøfting og nedgraving av rør for vanning aktiveres på saldogruppe h. Vannspredere aktiveres på saldogruppe d. Kostnader til vegetasjon og opparbeidelse av selve terrenget med vanddammer og gressmatte er ikke fradragsberettiget hverken direkte eller gjennom avskrivning.

### **16.12 Grunn/bygning**

#### **16.12.1 Grunn**

Inngangsverdien (kostpris) for grunn kan ikke avskrives eller kostnadsføres, men må aktiveres. Inngangsverdi for grunn hvor eiendomsretten er tidsbegrenset, f.eks. konsesjon med hjemfallsrett, kan likevel føres til fradrag fordelt over eierperioden.

#### **16.12.2 Kjøp av bebygget eiendom**

Ved kjøp av bebygget eiendom, skal kostprisen fordeles på bygning 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.

#### **16.12.3 Oppføring av bygning**

Ved oppføring/utvidelse av bygning skal kostnader som har direkte tilknytning til bygningen regnes som byggets kostpris og avskrives sammen med denne. 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, bortsprenkning 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 henføres til bygget. 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 foran.

#### **16.12.4 Veianlegg mv.**

Om kostnader til atkomstvei til bygningen, se nedenfor under pkt. 16.22 «Veianlegg». Kostnadene til anlegg av fortau kan ikke henføres til bygningen. Asfaltering av fortauet og varmeanlegg kan avskrives i saldogruppe h.

#### **16.12.5 Grøntanlegg mv.**

Kostnader til grunnarbeider ved anlegg av grønntanlegg/hage/park rundt bygningen aktiveres uten avskrivning.

### **16.13 Grøfter**

Om avskrivning/kostnadsføring av grøfter, se stikkord «Jordbruk - allment» og stikkord «Skogbruk».

#### **16.14 Kunstgjenstander**

Inngangsverdi for kunstgjenstander som ikke verdiforringes ved slit og/eller elde (malerier, skulpturer mv.) er ikke fradragsberettiget verken ved direkte kostnadsføring eller ved avskrivning, se HRD i Utv. 1980/618.

#### **16.15 Reservedeler**

Reservedeler til driftsmidler kan etter skattyterens valg enten behandles som driftsmiddel eller som varer. Om reservedeler som er behandlet som varer, se stikkord «Varebeholdning». Velger skattyteren å behandle reservedeler som et driftsmiddel, skal inngangsverdien for reservedeler som:

- ikke er varig og/eller ikke betydelig, etter skattyters valg kostnadsføres 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.

#### **16.16 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 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 avslutning. Emballasje som antas ikke å bli returnert, behandles som realisasjon av driftsmiddel.

#### **16.17 Spilleautomater**

Spilleautomater, som f.eks. gevinstautomater og underholdningsautomater, jf. lotteriloven av 24. februar 1995, avskrives i saldogruppe d.

#### **16.18 Svømmebasseng**

Utendørs svømmebasseng med pumpe og renseanlegg avskrives under saldogruppe h.

#### **16.19 Tilfluktsrom**

Innreder skattyter tilfluktsrom i bygget, skal ekstrakostnadene tilføres samme saldo som bygget. Det kan ikke foretas særskilt kostnadsføring av ekstrakostnadene. Gebyr som blir pålagt byggherren mot at han fritas for plikten til å bygge privat tilfluktsrom kan kostnadsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/269. 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 i Utv. 1989/580.

#### **16.20 Tilkoblingsavgift for vann og kloakk**

Tilkoblingsavgift for vann og kloakk skal aktiveres uten avskrivning.

### **16.21 Vannforsyningsanlegg/vanningsanlegg**

Om avskrivning på vannforsyningsanlegg eller vanningsanlegg, se stikkord «Jordbruk - allment».

### **16.22 Veianlegg**

Veianlegg kan i alminnelighet ikke avskrives. Dette vil kunne 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 foran under pkt. 16.1 «Asfaltering». Om kostnadsføring av veier i skogbruk, se stikkord «Skogbruk». Om veier som inngår i dyrkningsanlegg, se stikkord «Jordbruk - allment».

### **16.23 Videokassetter**

Videokassetter beregnet for utleie anses som driftsmidler og avskrives i saldogruppe d. Ved vurdering av 15 000 kroners grensen må den samlede utleiebeholdning anses som et driftsmiddel, også om beholdningen er anskaffet over noen tid. Ved senere utvidelser av antall kassetter i beholdningen må kostnadene aktiveres. Utsifting av kassetter i beholdningen anses derimot som vedlikehold som kan kostnadsføres direkte uavhengig av om nyanskaffede kassetter har samme tittel/innehold som de kasserte.

## **Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene**

*Sktl. §§ 6-10 (1) og (3) og §§ 14-50 til 14-52.*

### **1 Generelt**

Skal et driftsmiddel avskrives etter andre regler enn saldoreglene, vil det bli spørsmål om enten:

- lineære avskrivninger, dvs. at inngangsverdien for driftsmidlet fordeles til fradrag likt over driftsmidlets antatte gjenværende levetid på det tidspunkt avskrivningen påbegynnes eller
- en skjønnsmessig avskrivning vurdert for hvert inntektsår tilpasset verdifallet frem til utgangen av vedkommende inntektsår.

Om kostnadsfordeling ved påkostning på leiet driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 8.5 «Leiet driftsmiddel».

### **2 Lineær avskrivning**

#### **2.1 Driftsmidler tatt inn i norsk beskatningsområde**

Om lineær avskrivning av driftsmidler som er tatt inn i norsk beskatningsområde for bruk her for en periode på under fire år, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

#### **2.2 Særskilte driftsmidler i kraftproduksjonen**

Om lineær avskrivning av særskilte driftsmidler i kraftproduksjonen, se stikkord «Kraftforetak».

#### **2.3 Driftsmidler underlagt hjemfallsrett**



Om avskrivning av driftsmidler i kraftforetak underlagt hjemfallsrett, se stikkord «Kraftforetak» under pkt. 7.7.1 «Driftsmidler, avskrivningssats».

## **2.4 Tidsbegrensede rettigheter**

### **2.4.1 Generelt**

Inngangsverdien for tidsbegrensede rettigheter ervervet og/eller hovedsakelig brukt som driftsmiddel i inntektsgivende aktivitet, avskrives ved at den fordeles likt til fradrag over den tid rettigheten er i kraft, ev. over den kortere tid rettigheten har økonomisk verdi (lineær avskrivning).

Med begrepet tidsbegrenset siktes til de tilfeller hvor rettigheten formelt har begrenset levetid. Grunnlaget for dette kan følge av lov, forskrift, avtale mv. Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, vil i alminnelighet måtte betraktes som tidsbegrenset.

### **2.4.2 Eksempler**

Tidsbegrensede rettigheter kan f.eks. være:

- tidsbegrenset leieavtale for fast eiendom, herunder feste av grunn
- fraktavtale for skip
- patentrettigheter
- tidsbegrensede lisensavtaler
- rett etter åndsverksloven.

## **2.5 Årlig avskrivningsbeløp**

Avskrivningsbeløp på årsbasis vil være formuesobjektets kostpris fordelt over objektets antatte levetid ved ervervet. Er formuesobjektet ervervet i løpet av inntektsåret skal årsbeløpet beregnes forholdsmessig (12-deler) etter antall påbegynte måneder objektet har vært eiet i løpet av året. Det kan tilsvarende foretas forholdsmessig avskrivning i år hvor eiendomsretten til formuesobjektet opphører hos den tidligere eier.

Antas den økonomiske levetid for en tidsbegrenset rettighet å være kortere enn den formelle løpetid for rettigheten, kan fordelingen av objektets kostpris foretas over denne kortere tiden.

Reglene om kostnadsføring av restbeløp under kr 15 000 gjelder ikke for disse formuesobjektene.

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.

## **3 Immaterielle driftsmidler som verken er forretningsverdi eller tidsbegrensede rettigheter**

### **3.1 Generelt**

Inngangsverdien for andre immaterielle (ikke-fysiske) driftsmidler enn forretningsverdi (goodwill) og tidsbegrensede rettigheter, kan i utgangspunktet ikke avskrives. Skattyteren kan først få fradrag for inngangsverdien ved gevinst- eller tapsberegning ved realisasjon. Skattyteren har likevel krav på avskrivning på slike driftsmidler, dersom driftsmidlet har hatt et åpenbart verdifall i forhold til inngangsverdien. Skattyteren må sannsynliggjøre at det er skjedd verdifall av en viss størrelse. Spørsmål om hvorvidt det skal avskrives og avskrivningens størrelse vurderes separat for hvert år. Selv om et driftsmiddel ikke kunne

avskrives i de første år etter at det ble ervervet, kan mindre verdifall over flere år gi grunnlag for avskrivning når det akkumulerte verdifallet er blitt av en viss størrelse.

### **3.2 Avskrivningsbeløp**

Avskrivningsbeløpet fastsettes til differansen mellom objektets inngangsverdi og objektets omsetningsverdi ved årets utgang etter en konkret vurdering.

## **Driftsmiddel - direkte kostnadsføring**

*Sktl. § 14-40 (2) og (3).*

### **1 Hvilke driftsmidler kan direkte kostnadsføres**

#### **1.1 Fysiske driftsmidler**

##### *1.1.1 Fysiske driftsmidler som verdiforringes*

Inngangsverdien for fysiske driftsmidler kan kostnadsføres i sin helhet i ervervsåret bare dersom driftsmidlet:

- er anskaffet hovedsakelig for bruk i inntektsgivende virksomhet,
- verdiforringes ved slit og/eller elde, (se stikkord «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 varighet på under tre år.

Forutsetningen er at alle betingelsene 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 istedet for direkte kostnadsføring 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.

Er et fysisk driftsmiddel som verdiforringes ved slit og/eller elde verken betydelig eller varig, skal kostprisen kostnadsføres direkte.

##### *1.1.2 Fysiske driftsmidler som ikke verdiforringes*

Om hvilke fysiske driftsmidler som ikke anses for å verdiforringes ved slit og/eller elde, og derfor ikke kan direkte kostnadsføres uansett kostpris, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».

#### **1.2 Forretningsverdi (goodwill)**

Om hva som er forretningsverdi (goodwill), se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

Ervervet forretningsverdi med kostpris under kr 15 000 kan kostnadsføres direkte i ervervsåret.

#### **1.3 Immaterielle driftsmidler utenom forretningsverdi**

Inngangsverdi for tidsbegrensede rettigheter som ikke har varighet utover ervervsåret, skal direkte kostnadsføres.

Inngangsverdi for andre immaterielle driftsmidler kan bare kostnadsføres i sin helhet i ervervsåret når de er verdiløse ved årets utgang. Om eventuell adgang til kostnadsføring ved påviselig verdifall, se «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

## **2 Når er et driftsmiddel ikke varig (under 3 år)**

I utgangspunktet må 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 3 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. spesialtilpasset glideforskaling til et prosjekt som varer kortere enn tre år.

Datamaskiner o.l. (hardware) anses normalt for å ha en brukstid på over tre år, se URD i Utv. 91/649.

## **3 Når er et driftsmiddel ikke betydelig (under kr 15 000)**

### ***3.1 Generelt***

Inngangsverdien må være under kr 15 000 for at driftsmiddelet i sin helhet kan kostnadsføres i ervervsåret i stedet for å aktiveres. Om hva som inngår i inngangsverdien, se stikkord «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 Sameie/ansvarlig selskap mv.***

Er driftsmidlet ervervet av selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, skal grensen vurderes i forhold til selskapets/sameiets samlede inngangsverdi.

Er driftsmidlet ervervet i sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, skal beløpsgrensen vurderes i forhold til hver sameiers andel av inngangsverdien.

### ***3.3 Oppdeling av et driftsmiddel***

Normalt vil kostpris for et driftsmiddel som funksjonelt og fysisk utgjør en enhet ikke kunne deles opp for direkte kostnadsføring for enkelte delers vedkommende. Utskifting av mindre varige deler av driftsmidlet vil da bli betraktet som vedlikehold og skal normalt kostnadsføres direkte. F.eks. kan ikke en bil splittes opp i sine enkelte bestanddeler, så som støtdempere, eksosanlegg, dekk mv. Dette vil også gjelde om driftsmidlet kjøpes i deler og så settes sammen.

Se også stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### *3.3.1 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 driftsmiddel er skrevet ned til null, eller står på en saldo med negativt beløp.

Påkostning på et driftsmiddel som med rette er kostnadsført ved ervervet skal bare aktiveres dersom driftsmidlet er varig og årets påkostning er kr 15 000 eller mer.

### **3.4 Reservedeler**

Om tidfesting av fradrag for reservedeler til driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.15 «Reservedeler».

### **3.5 Større førstegangsanskaffelser**

Førstegangsanskaffelser av større beholdning av varige driftsmidler, som verktøy, redskap, videokassetter mv., regnes som et betydelig driftsmiddel dersom samlet inngangsverdi er kr 15 000 eller høyere, selv om hver gjenstand har en inngangsverdi under kr 15 000 (beholdningssynspunktet).

### **4 Tidfesting av direkte kostnadsføring**

Om tidfesting av direkte kostnadsføring av driftsmidlets inngangsverdi, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### **5 Flere kommuner**

Om i hvilken kommune inngangsverdien skal kostnadsføres, se stikkord «Skattestedet».

## **Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde**

*Sktl. §§ 14-60 til 14-66. FSFIN § 14-62.*

### **1 Generelt**

Er betingelsene tilstede 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 gjelder bare for driftsmidler som er eiet av samme person/selskap før og etter at driftsmiddelet 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, dvs. driftsmidler som omfattes av sktl. § 14-40 (1) og som skal avskrives etter saldometoden. Reglene gjelder således ikke for:

- ikke-fysiske driftsmidler (unntatt goodwill 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 petroleumsskatteloven § 3, 1. ledd bokstav b.1.1

## ***1.1 Norsk beskatningsområde***

### ***1.1.1 Intern rett***

Norsk beskatningsområde er ikke et geografisk avgrenset område, men en rettslig karakteristikk av de tilfeller hvor inntekter er skattepliktige og kostnader og tap fradragsberettiget etter norsk skattelovgivning.

Personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, er etter norsk internrett skattepliktige til Norge uavhengig av hvor inntekten er opptjent. Et driftsmiddel knyttet til skattyters virksomhet i utlandet vil derfor i prinsippet fortsatt være innenfor norsk beskatningsområde.

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 inntekten av driftsmidlet er skattepliktig her, jf. sktl. § 2-3 (1) og petroleumsskatteloven § 2.

### ***1.1.2 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. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». Dobbeltbeskatning kan etter skatteavtalen være forebygget etter kreditmetoden eller fordelingsmetoden. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Hvis kreditmetoden skal anvendes, vil et driftsmiddel være innenfor norsk beskatningsområde uansett om det er knyttet til et fast driftssted i utlandet. Hvis fordelingsmetoden skal anvendes, vil et driftsmiddel som er knyttet til et fast driftssted i utlandet, være utenfor norsk beskatningsområde.

Norsk beskatningsrett kan også være begrenset av skatteavtaler for inntekt av virksomhet drevet i Norge av person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

## **2 Driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde**

### ***2.1 Generelt***

Det gjelder særlige avskrivningsregler for driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde.

### ***2.2 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. Dette kan skje i følgende tilfeller:

- inntreden av alminnelig skatteplikt for eieren etter sktl. § 2-1 (1) eller § 2-2 (1),
- driftsmidlets tilknytning til et fast driftssted i utlandet 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 for å forebygge dobbeltbeskatning,

- driftsmidlet knyttes til virksomhet som er skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-3 (1) eller petroleumsskatteloven § 2,
- inntekt knyttet til driftsmidlet blir skattepliktig i Norge etter sktl. § 2-3 (1) eller petroleumsskatteloven § 2.

Et driftsmiddel er også tatt inn i norsk beskatningsområde når eierselskapet i et lavskatteland blir norskkontrollert og deltakerne mv. beskattes løpende for selskapets resultat. Om norskkontrollerte selskaper i lavskatteland se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 8 «Særlig om aksjer i utenlandske selskaper», pkt. 8.4 «Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (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.

### **2.3 Inntakstidspunkt**

Inntakstidspunktet vil være det tidspunktet driftsmidlet får tilknytning til norsk beskatningsområde.

### **2.4 Inngangsverdi (inntaksverdi)**

Det skal fastsettes en inngangsverdi for driftsmiddelet på tidspunktet for inntaket i norsk beskatningsområde. Denne inngangsverdi er nedenfor kalt inntaksverdi.

Inntaksverdien skal som utgangspunkt settes til eierens anskaffelsespris redusert med beregnede (hypotetiske) lineære avskrivninger i eiertiden fra ervervstidspunktet frem til inntakstidspunktet. For deler av år fastsettes den beregnede avskrivning forholdsmessig etter antall dager avskrivningen gjelder. 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. 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 tidsrom i stedet for beregnede avskrivninger. Slike faktiske avskrivninger kan være foretatt som lineære avskrivninger eller saldoavskrivninger. Dersom det er foretatt et inntektsoppgjør ved tidligere uttak av driftsmidlet, 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, som inngår på saldo.

### **2.5 Avskrivning innenfor norsk beskatningsområde**

#### **2.5.1 Lineær avskrivning**

Avskrivninger skal som hovedregel beregnes lineært, dvs. at hvert års avskrivninger skal beregnes av inntaksverdien og ikke av den nedskrevne verdien. 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.

Avskrivninger skal som utgangspunkt beregnes som like store årlige fradrag over driftsmidlets levetid.

Det anvendes følgende avskrivningssatser:

- 20 pst. for kontormaskiner, verktøy, rekvisita o.l.,
- 12 pst. for større dataanlegg, instrumenter, inventar, biler, vogntog o.l., rullende og faste maskiner og materiell med kostpris under 2 millioner kroner,
- 10 pst. 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 pst. for fly, helikopter o.l., spesialfartøyer benyttet i oljesektoren slik som dykkerfartøyer og fjernstyrte undervannsfartøyer,
- 4 pst. for skip og fartøyer som ikke går inn under gruppen med 7 pst. avskrivning ovenfor, herunder passasjerskip og frakteskip bygget for spesialfart, rørleggingsfartøyer, rigger, floteller og lektere.

Dersom driftsmidlet har en inntaksverdi lavere enn kr 15 000 kan inntaksverdien føres til fradrag i inntaksåret.

### *2.5.2 Saldoavskrivning*

Et driftsmiddel som er tatt inn i norsk beskatningsområde skal likevel avskrives etter reglene om saldoavskrivninger i følgende tilfeller:

- 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 skattyters 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 fradragførte lineære avskrivninger, som inngår på saldo.

Saldoavskrivning foretas etter de ordinære satser, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Det kan ikke foretas saldoavskrivning i det året et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde.

## **3 Driftsmidler som tas ut av norsk beskatningsområde**

### ***3.1 Generelt***

Det skal i enkelte tilfeller foretas et inntektsoppgjør når et driftsmiddel tas ut av norsk beskatningsområde. Disse regler 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.

### **3.2 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. Dette kan skje i følgende tilfeller:

- opphør av alminnelig skatteplikt for eieren etter sktl. § 2-1 (1) eller § 2-2 (1),
- driftsmidlet knyttes til et fast driftssted i utlandet og dobbeltbeskatning forebygges ved fordelingsmetoden,
- driftsmidlet er knyttet til en virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) eller petroleumsskatteloven § 2, og virksomheten i Norge opphører,
- driftsmidlets tilknytning til en virksomhet som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) eller petroleumsskatteloven § 2, opphører,
- driftsmidlet flyttes ut av Norge og skatteplikten for inntekt knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 (1) eller petroleumsskatteloven § 2, opphører.

Et driftsmiddel anses ikke tatt ut av norsk beskatningsområde dersom skattyters alminnelige skatteplikt etter sktl. § 2-1 (1) eller § 2-2 (1) opphører, når han samtidig får begrenset skatteplikt for inntekter knyttet til driftsmidlet etter sktl. § 2-3 (1). Det er heller ikke uttak dersom 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. Det samme gjelder ved arveovergang. 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.

Et driftsmiddel anses tatt ut av norsk beskatningsområde dersom det tilhører et norskkontrollert selskap i et lavskatteland hvor deltakerne beskattes løpende for selskapets resultat, på det tidspunkt norsk kontroll av selskapet opphører. Om norskkontrollerte selskaper i lavskatteland se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 8 «Særlig om aksjer i utenlandske selskaper» pkt. 8.4 «Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)».

### **3.3 Uttakstidspunkt**

Uttakstidspunktet vil være det tidspunkt driftsmidlet ikke lenger har tilknytning til norsk beskatningsområde.

### **3.4 Inntektsoppgjør ved uttak**

#### **3.4.1 Generelt**

Det skal 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. Dette gjelder driftsmidler som er avskrevet i saldogruppene a, b, c, d, f og h, jf. sktl. § 14-41. For skip, fartøyer, rigger mv. i saldogruppe e, 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.

Inntektsoppgjør skal ikke foretas i følgende tilfeller:



- driftsmidlet er bare avskrevet lineært i Norge
- driftsmidlet tas inn igjen i norsk beskatningsområde av samme eier innen ett år etter uttakstidspunktet
- driftsmidlet er ikke avskrevet i Norge

### 3.4.2 Fastsettelse 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.

## 4 Spesielt om deltakerlignet selskap

Det fremgår av sktl. § 14-65 at:

- for andel i deltakerlignet selskap som tas inn i norsk beskatningsområde, får reglene i §§ 14-61 til 14-64 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer.
- for andel som tas ut av norsk beskatningsområde, får reglene i § 14-64 anvendelse for den forholdsmessige del av selskapets driftsmidler som andelen representerer. Fireårsfristen etter § 14-64 (2) regnes fra utgangen av det år driftsmiddelet ble påbegynt avskrevet av selskapet. Ved inntektsoppgjøret etter § 14-64 (3) skal bare medregnes foretatte avskrivninger i vedkommende deltakers eiertid.

# Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel

*Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (2), § 6-2 (1), kap. 9 og § 14-44. Forskrift om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler mv. av 29. august 1984 nr. 1582 (sktl.).*

## 1 Generelt

### 1.1 Skatteplikt

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av driftsmiddel er skattepliktig inntekt. Tap kommer til fradrag. Om de spesielle reglene som gjelder for jord- og skogbrukseiendommer, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløse mv.».

### 1.2 Tidspunktet

Tidspunktet for realisasjon (innvinning) er tidspunktet for inngåelse av fullstendig avtale i de tilfellene eiendomsretten overføres til andre, se FIN i Utv. 1999/216. I andre tilfeller anses tidspunktet for realisasjon å foreligge når eiendomsretten opphører, f.eks. ved tilintetgjørelse, tyveri o.l. Se for øvrig stikkord «Realisasjonsbegrepet».

Realisasjonsåret som tidfestingstidspunkt i skatteloven § 14-44 (1), er det år eiendomsretten opphører hos den tidligere eier, se HRD i Utv. 1997/738. Om hvem som anses som eier, se stikkord «Eierbegrepet».

## 2 Hvilke overdragelser som omfattes

Dette stikkordet omfatter bare realisasjon av driftsmiddel hvor realisasjonsåret (tidfesting) er senest det år den inntektsgivende aktiviteten/næringsvirksomheten opphører. Om behandling av vederlag for driftsmiddel hvor tidfestingen skjer i år etter at næringsvirksomheten er opphørt, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

Delvis ødeleggelse er ikke realisasjon. Om erstatning for delvis ødeleggelse, se stikkord «Skadeserstatning».

Stikkordet omfatter ikke uttak av driftsmiddel, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Stikkordet omfatter heller ikke eventuelt inntektsoppgjør ved uttak av driftsmiddel fra norsk beskatningsområde, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

### **3 Hvilke driftsmidler som omfattes**

#### **3.1 Generelt**

Dette stikkordet omfatter i utgangspunktet realisasjon av ethvert driftsmiddel, enten driftsmidlet kan fradragsføres direkte, avskrives etter saldoreglene, avskrives etter andre regler eller om det er ikke-avskrivbart. Det omfatter realisasjon av fysiske og ikke-fysiske driftsmidler. Stikkordet omfatter likevel ikke realisasjon av bl.a.:

- eierandel i sameie/selskap som er deltakerlignet etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel» (dette gjelder selv om selskapet eier driftsmidler),
- aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.»
- egen bodel i avskrivbart bygg som eies av enmannsforetak eller i bruttolignet sameie, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom»
- kontrakt om erverv av driftsmidler
- skogsbilvei, se stikkord «Skogbruk»
- driftsmidler brukt i forbindelse med utvinning av olje/gass eller rørledningstransport, se petroleumsskatteloven § 3 bokstav b.

### **4 Hva er et driftsmiddel**

#### **4.1 Generelt**

Nærmere om hvilke formuesobjekter som anses som driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 2 «Hva er et driftsmiddel».

#### **4.2 Driftsmiddel utenom næringsvirksomhet**

Reglene omfatter realisasjon av driftsmidler som ikke er knyttet til en selvstendig næringsvirksomhet. Dette kan f.eks. gjelde yrkesbil for lønnstaker.

### **5 Samlet realisasjon av flere driftsmidler/deler som behandles forskjellig**

#### **5.1 Generelt**

Ved samlet realisasjon av flere driftsmidler og hvor driftsmidlene 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 et og flere driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

I utgangspunktet skal et formuesobjekt ikke deles opp, men behandles under ett i samsvar med reglene for den hovedsakelige bruk. 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 formuesobjekter. Fordeling av vederlaget på de enkelte deler av en bygning, foretas forholdsmessig etter utleieverdien.

Nærmere om fordeling av vederlag og inngangsverdier, se stikkord «Inngangsverdi» og «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

### **5.2 Bebygget tomt/grunn**

Ved samlet salg av avskrivbart bygg med tomt i næringsvirksomhet, kan gevinst/tap beregnes under ett før eventuell overføring til gevinst/tapskonto.

Utenfor næringsvirksomhet må grunnen under en bygning behandles som et annet driftsmiddel enn bygget. Fordeling av vederlag på bygning og grunn foretas på grunnlag av omsetningsverdier.

### **5.3 Egen bodel i avskrivbart bygg**

Bruker eier en del av et ikke-seksjonert avskrivbart bygg til egen bodel, skal denne delen holdes utenfor saldo. Dette gjelder også om bygget er eid av sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

Ved realisasjon av hele eiendommen, skal egen bodel gå etter reglene om salg av boligeiendom, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Ingen del av tomten tilordnes egen bodel. Den øvrige del av bygningen, herunder eventuell utleiebolig, og hele tomten behandles etter reglene for driftsmidler.

### **5.4 Seksjonert bygg**

Ved realisasjon under ett av to eller flere seksjoner i et seksjonert bygg, må det for hver av seksjonene, 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 tomteverdien 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 næringsvirksomhet. Dette må vurderes separat for hver seksjon.

## **6 Driftsmidler i saldogruppe a til d**

### **6.1 Spesielt om saldogruppe a, c og d**

Ved realisasjon av driftsmiddel i saldogruppe a, c og d kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret. 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 saldo som det realiserte driftsmidlet sto på. 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 og d.

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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### **6.2 Spesielt om saldogruppe b forretningsverdi (goodwill)**

Om realisasjon av forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

## **7 Driftsmidler i saldogruppe e til i**

### **7.1 Generelt**

#### *7.1.1 Hel realisasjon*

Ved realisasjon av et driftsmiddel i saldogruppe e-i, kan skattyter velge å inntektsføre brutto vederlag/erstatning helt eller delvis i realisasjonsåret.

Den del av vederlaget som ikke er direkte inntektsført i realisasjonsåret skal inngå i gevinst/tapsberegning mot driftsmidlets saldoverdi i realisasjonsåret.

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 stikkord «Gevinst- og tapskonto». Dette gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet.

#### *7.1.2 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.

Er det en ideell andel av driftsmidlet som er realisert, skal den del 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 del av vederlaget som ikke er direkte inntektsført inngå i en gevinst/tapsberegning mot en forholdsmessig andel av saldoverdien, normalt regnet etter forholdet mellom omsetningsverdi for det som realiseres og det som beholdes. I bygning regnes forholdet etter leieverdier.

Er hele brutto vederlag/erstatning inntektsført, skal en del 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.

### **7.2 Forretningseiendommer ervervet før 1.1.1984**

Ved beregning av gevinst/tap ved realisasjon av forretningseiendom (saldogruppe i) ervervet før 1.1.1984 skal saldoverdien settes til differansen mellom nedskrevet verdi på saldorskjemaet og nedre grense for avskrivninger (nullpunktet, dvs. de skattemessig godkjente avskrivninger skattyteren har fått på eiendommen før 1.1.1984).

## **8 Andre driftsmidler**

### **8.1 Generelt**

Ved realisasjon av driftsmidler som ikke kan saldoavskrives, men som enten er direkte fradragsført i ervervsåret eller er ikke-avskrivbare, skal det foretas en gevinst- eller tapsberegning i realisasjonsåret.

Er driftsmidlet direkte fradragsført, vil inngangsverdien være null. Gevinsten vil da være lik vederlaget/erstatningen fradratt eventuelle salgskostnader.

### **8.2 Driftsmidler i næringsvirksomhet**

Er driftsmidler som ikke kan saldoavskrives eiet i næringsvirksomhet, kan skattyteren velge å inntektsføre gevinsten helt eller delvis i realisasjonsåret. Restgevinst eller tap overføres gevinst- og tapskonto i realisasjonsåret, se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

Reglene omfatter i utgangspunktet følgende driftsmidler i næringsvirksomhet:

- driftsmidler som avskrives etter andre regler enn saldoreglene,
- ikke-avskrivbare driftsmidler, 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- eller tapskonto. Gevinst/tap på finansielle eiendeler føres til inntekt/fradrag i realisasjonsåret.

### **8.3 Driftsmidler utenfor næringsvirksomhet**

Er driftsmidler som ikke saldoavskrives eiet utenfor næringsvirksomhet, skal gevinsten føres til inntekt og tapet føres til fradrag i realisasjonsåret. Det samme gjelder realisasjon av driftsmidler i næringsvirksomhet i år etter at næringsvirksomheten er opphørt. Om realisasjon av grunnareal, f.eks. festetomt, på jordbruks-/skogbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløse mv.» under pkt. 6 «Tidfesting».

### **8.4 Særskilte driftsmidler i kraftverk**

Om realisasjon av visse driftsmidler i kraftverk og av driftsmidler i kraftverk med hjemfallsrett, se stikkord «Kraftforetak».

## **9 Hvem kan inntektsføre/nedskrive mv.**

### **9.1 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 driftsmiddel.

### **9.2 Sameie/deltakerlignet selskap**

I selskap eller sameie som er deltakerlignet etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden», skal inntektsføring, nedskrivning på saldo, gevinst/tapsberegning foretas hos selskapet/sameiet. Videre skal gevinst/tap eventuelt overføres til selskapet/sameiets felles gevinst og tapskonto. I sameie som er deltakerlignet etter bruttometoden, skal inntektsføring, nedskrivning på saldo, gevinst eller tapsberegning foretas hos hver deltaker. Beregnet gevinst/tap skal eventuelt overføres til deltakerens gevinst- eller tapskonto.

### **9.3 Dødsfall**

Om driftsmiddel realisert i dødsåret, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

### **9.4 Konkurs**

Om driftsmiddel realisert etter konkursåpning, se stikkord «Konkurs».

### **9.5 Konsern**

I konsern er det selskapet som eide driftsmidler på realisasjonstidspunktet som må inntektsføre, nedskrive på saldo, beregne gevinst/tap, overføre til gevinst og tapskonto. Om overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper i konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

### **9.6 Overføring til aksjeselskap**

Om overføring fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### **9.7 Overgang til deltakerlignet selskap**

Ved opptak av kompanjong/medeier i enmannsforetak, skal inntektsføring av vederlag/erstatning, eller direkte beskatning av gevinst/overføring til gevinst- og tapskonto foretas av den tidligere eeneieren. Senere overdragelser behandles i det oppståtte selskap, se ovenfor. Se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

### **9.8 Fusjon/fisjon**

Om fusjon og fisjon, se stikkordene «Fusjon av selskap» og «Fisjon av selskap».

## **10 Betinget skattefritak**

### **10.1 Ufrivillig realisasjon**

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av driftsmiddel utenom driftsmidler i saldogruppe a-d, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **10.2 Makeskifte av fast eiendom**

Om betinget skattefritak ved makeskifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 pst. av aksjene, se stikkord «Betinget skattefritak – makeskifte».

## **11 Overgangsregler**

Om overgangsregler for kostprisregulering utenfor næringsvirksomhet, for arvede eiendeler og for visse faste eiendommer, se stikkord «Inngangsverdi».

# **Eierbegrepet**

## **1 Generelt**

I dette stikkord 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 og 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, og rett til RISK-regulering av aksjers inngangsverdi. Eierposisjonen har også betydning for realisasjonsbegrepet, som forutsetter at skattyter er eier av formuesobjektet og at eiendomsretten skal opphøre.

Eierposisjonen til en fysisk gjenstand står i motsetning til 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 en formuesgjenstand, rettighet mv.

## **2 Eierbegrepet**

### **2.1 Generelt**

I skatteretten skal en i utgangspunktet legge det privatrettslige eierbegrep til grunn. Dette 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)
- oppbære avkastning f.eks. leieinntekter av en bygning og utbytte på aksjer
- utøve andre rettigheter som f.eks. stemmerett for aksjer og enerett til patenter

Eierretten er i utgangspunktet ikke tidsbegrenset, men kan være det f.eks. et kraftverk med hjemfallsrett.

### **2.2 Hvem er eier når flere har råderett over det samme formuesobjektet**

#### **2.2.1 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. 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 bevismoment, se f.eks. LRD i Utv. 1967/136. De personer som ikke anses som eier, skal da anses som rettighetshavere i eiendommen.

#### **2.2.2 Flere skattesubjekter med forskjellig 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 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. en 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. en person ha den faktiske råderetten, dvs. vederlagsfri rett til å bo 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, f.eks. tilfellene ovenfor at jaktretten var delt i rett til jakt på elg og rett til jakt på fugl, eller at boret bare gjaldt 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. Tilsvarende kan de eierbeføyelser som er overført være så vesentlige at en anser eiendomsretten for å være overført selv om det ikke har skjedd en overdragelse formelt sett, se HRD i Utv. 1971/288 og LRD i Utv. 1998/922.

### *2.2.3 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.

### *2.2.4 Spesielt om seksjonert bygg*

I seksjonert bygg er skattyteren som regel eier (sameier) av en ideell andel av bygningen, fellesarealene og grunnen, og har eksklusiv bruksrett til en seksjon.

## **2.3 Omtvistet rettighet og krav**

Er eiendomsretten f.eks. til fast eiendom omtvistet bør ligningsmyndighetene anse den som utøver den faktiske rådigheten over eiendommen som eier. Det samme gjelder den som er i besittelse av et formuesobjekt, f.eks. en løsøre gjenstand.

## **2.4 Skatterettslige særregler**

### *2.4.1 Aksjer*

Om særregler for hvem som skal behandles skattemessig som eier av aksjer, se stikkord «Aksjer mv. – formue» under pkt. 2 «Hvem anses som eier».

### *2.4.2 Deltakerlignet selskap*

Privatrettslig er deltakere i et deltakerlignet selskap sameiere av formuesobjekter tilhørende selskapet (parallell deling). Skatterettslig behandles selskapet som om det er eier, se for øvrig stikkordene om deltakerlignet selskap.

### *2.4.3 Avskrivbare driftsmidler*

Om tidspunktet for erverv av driftsmidler i forhold til reglene om avskrivning, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

## **3 Særlig om tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt**

### **3.1 Frivillig eiendomsoverføring, herunder salg, bytte og gaveoverføring**

#### *3.1.1 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 råderett; på tidspunkt for inngåelse av avtalen med mindre annet er avtalt



- den faktiske råderett; på avtalens tidspunkt for levering/tiltredelse av formuesobjektet
- rett til objektets avkastning; på samme tidspunkt som den fysiske råderett, eventuelt et annet avtalt leveringstidspunkt
- utøvelse av andre rettigheter; på det tidspunkt avtalen bestemmer eller forutsetter

Om hva som er faktisk og juridisk råderett, se foran under pkt. 2 «Eierbegrepet».

### *3.1.2 Spesielt om salg av fast eiendom*

Ved salg mv. av fast eiendom, kan en som utgangspunkt legge til grunn at eiendomsretten går over fra det tidspunkt kjøpekontrakten bestemmer, jf. HRD i Utv. 1997/738. I noen tilfeller vil ikke tidspunktet i kontrakten samsvare med de reelle forhold. Tidspunktet for eiendomsrettens overgang må i slike tilfeller fastsettes etter en konkret helhetsvurdering der en rekke momenter kommer i betraktning. Ved en slik vurdering vil ikke det forhold at eiendommen er beheftet med en bruksrett alene utelukke at kjøper anses som eier av eiendommen. Videre vil selve tinglysningen ikke være tilstrekkelig til at kjøper anses som eier. Se URD i Utv. 2001/505.

Overtar kjøper den faktiske råderetten til en fast eiendom på permanent basis på avtaletidspunktet, kan kjøperen i utgangspunktet anses som eier fra avtaletidspunktet. Dette vil være aktuelt ved stiftelse av stettevarig tomtefeste mot engangsvederlag. Om et tilfelle der neddemming av et areal ble ansett som overdragelse av eiendomsrett, se HRD i Utv. 1971/288.

Det er ikke gitt at det verdsettelsestidspunkt som benyttes for arveavgiftsmessige formål, er sammenfallende med det privatrettslige tidspunktet for eiendomsrettens overgang.

Eksempelene nedenfor gjelder bare for de faktiske forhold slik de er beskrevet. Er et eller flere forhold annerledes må det vurderes konkret hvorvidt eiendomsretten er gått over.

#### Eksempel 1.

*Skattyter som eier egen enebolig, har inngått en bindende og fullstendig avtale om salg av boligen den 15. des. 1998. Kjøper skal etter avtalen tiltre boligen 25. feb. 1999 og overtar og betaler den da. Eventuell gevinst er innvunnet på avtaletidspunktet den 15. des. 1998. Realisasjon som fristavbryting skjer på samme tidspunkt, dvs. at det er på dette tidspunkt vilkårene om botid og eiertid må vurderes. Selgeren er likevel eier frem til 25. feb. 1999 og skal prosentlignes frem til dette tidspunkt. Eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap tidfestes i 1999.*

#### Eksempel 2.

*Foreldrene har inngått en bindende og fullstendig avtale med sine barn den 15. des. 2002. Etter avtalen skal foreldrene overdra en enebolig til barna den 20. des. 2002. 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. des. 2002.*

*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 enn den 20. des. 2002.*

### *3.1.3 Spesielt om salg av aksjer*

Ved salg mv. av aksjer vil det normalt ikke være en fysisk råderett, fordi det vanligvis ikke utstedes aksjebrev. De råderettene en må vurdere, er da den juridiske retten til å selge og pantsette aksjen og retten til å motta utbytte på aksjene. Videre vil f.eks. stemmeretten kunne ha betydning. I utgangspunktet vil eiendomsretten bli overført allerede på avtaletidspunktet, sml. f.eks. HRD i Utv. 1995/915.

### *3.1.4 Spesielt om salg av løsøre*

Tidspunktet for eiendomsrettens overgang ved salg av løsøre vil som hovedregel være tidspunktet for levering, jf. lov av 13. mai 1988 nr. 27 om kjøp (kjøpsl.), § 13.

Hvis det ikke foreligger 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.

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, 1. ledd,
- selger skal sende gjenstanden til kjøper. Leveringen er gjennomført når selger overgir gjenstanden til fraktfører, se kjøpsl. § 7, 2. 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, 3. ledd.

Det gjelder særlige regler for forbrukerkjøp, se kjøpsl. § 7, 4. ledd.

### **3.2 Oppføring av bygg eller anlegg for byggherrens regning**

Tidspunktet for eiendomsrettens overgang ved avtaler om oppføring av ny bolig mellom en entreprenør og en forbruker, er i utgangspunktet når boligen og tomten overtas av kjøper, jf. lov av 13. juni 1997 nr. 43 om avtaler med forbruker om oppføring av ny bustad m.m. (bustadoppføringslova), § 14.

### **3.3 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 forvaltningsorgan som treffer ekspropriasjonsvedtaket gi samtykke til at ekspropriasjonsinngrepet blir satt i verk før rettskraftig skjønn foreligger, se lov av 23. oktober 1959 nr. 3 om oreigning av fast eiendom, § 25. Eiendomsretten vil i slike tilfeller gå over på tiltredelsestidspunktet.

### **3.4 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 av 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten, § 73.

### **3.5 Gjeldsforhandling, gjeldsordning og akkord/gjeldsettergivelse**

Ved offentlig gjeldsforhandling opphører eiendomsretten for den del av fordringen som endelig faller bort:

- ved tvangsakkord: på tidspunktet for stadfestelse eller
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov av 8 juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs henholdsvis § 72 og § 25.

Ved gjeldsordning etter lov av 17 juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, opphører eiendomsretten for den del av fordringen som endelig faller bort:

- ved tvungen gjeldsordning: på tidspunktet for stadfestelse, eller
- ved frivillig gjeldsordning: når gjeldsordningen er vedtatt,

jf. lov av 17 juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner henholdsvis § 4-11 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. avtalelovens kapittel 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 ved utgangen av inntektsåret ikke er brutt og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

Om hvem som skal anses å være eier i forbindelse med gjeldsforhandling, se stikkord «Gjeldsforhandling».

### **3.6 Gjeldsforhandling, konkurs**

Ved konkurs er normalt tidspunktet for eiendomsrettens overgang, f.eks. for fordringer på konkursdebitor eller for aksjer i et selskap som går konkurs, når konkursen åpnes. Konkursen er åpnet når skifteretten har avsagt kjennelse om at konkurs skal åpnes, jf. lov om gjeldsforhandling av 8 juni 1984 nr. 58 § 72. Om hvem som skal anses å være eier i forbindelse med konkurs, se stikkord «Konkurs»

### **3.7 Oppløsning av aksjeselskap**

Ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskap opphører eiendomsretten til aksjene i utgangspunktet når oppgjøret for utbetalingen til aksjonærene godkjennes av generalforsamling eller av skifteretten, jf. asl./asal kapittel 16. Et aksjeselskap kan ikke anses å være oppløst bare fordi det slutter å drive virksomhet. Blir selskapet bare sittende igjen med skatteposisjoner, kontanter/fordring på aksjonærer og uvesentlig andre aktiva, må det avgjøres konkret om selskapet kan anses for å være oppløst. Hvis selskapet er helt «tomt» og ikke har til hensikt å starte opp med aktivitet/formuesforvaltningen innen rimelig tid, vil det normalt anses å være oppløst. Se for øvrig HRD i Utv. 1999/1381 og LRD i Utv. 2000/40.

### **3.8 Tyveri/underslag**

Ved tyveri behandles eieren ved skattleggingen som om eiendomsretten til gjenstanden opphørte det inntektsåret tyveriet ble gjennomført, med mindre eieren har fått eller det er klart at han vil få gjenstanden tilbake.

### **3.9 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 er uklart om gjenstanden vil bli kondemnert eller reparert, anses eiendomsretten i utgangspunktet ikke for opphørt vedkommende inntektsår.

### **3.10 Kondemnering av gjenstand**

Tidspunkt for opphør av eiendomsrett for gjenstander som eieren vil kondemnere, er 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.

### **3.11 Rettigheter**

#### **3.11.1 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. Det er ikke avgjørende om en bortfalt rettighet fortsatt har en faktisk verdi for den tidligere rettighetshaveren, f.eks. når en patentrett faller bort at den tidligere enerett gir en faktisk monopolstilling i en periode etter bortfallet.

#### **3.11.2 Bortfall av rettighet fordi den mister sin verdi**

Eiendomsretten til en rettighet anses ikke opphørt alene fordi den mister sin verdi. Om avskrivning på rettigheter brukt i inntektsgivende virksomhet, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

### **3.12 Dødsfall**

Avdøde anses som eier fram til tidspunktet for dødsfall.

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 i den utstrekning boet overtas i uskifte.

Se for øvrig stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **3.13 Leasing**

Om hvem som anses som eier av en leaset gjenstand, se stikkord «Leasing».

### **3.14 Leietakers påkostning**

Påkostes en leid formuesgjenstand 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 for verdien fra tidspunktet da påkostningen ble foretatt.

### **3.15 Samboere, ikke-meldepliktige**

Ved avgjørelse av hvem av de ikke-meldepliktige samboere som skal anses som eier, legges de privatrettslige regler til grunn. Er begge de ikke-meldepliktige 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 (3) og § 6-90 (4) og (5). Ftrl. § 1-5 og § 25-4.*

### **1 Generelt**

#### **1.1 Ektefeller**

Ektefeller er to personer av forskjellig kjønn som er gift med hverandre i medhold av lov om ekteskap av 4. juli 1991 nr. 47. Likestilt med slikt ekteskap, er ekteskap inngått i utlandet og som anerkjennes i Norge.

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 nedenfor under pkt. 4 «Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd)».

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 lov om registrert partnerskap av 30. april 1993 nr. 40 skal behandles på samme måte som ektefeller i forhold til skattereglene og annen lovgivning. Når Lignings-ABC benytter ordet «ektefeller», gjelder reglene tilsvarende for registrerte partnere.

Dato for registreringen av partnerskap trer da i stedet for dato for inngåelse av ekteskap. Tidligste dato for registrering av partnerskap var 1. august 1993.

Reglene om separasjon og skilsmisse gjelder tilsvarende.

#### **1.3 Meldepliktige samboere**

##### **1.3.1 Skatterettslige regler, hovedregler**

Reglene for ektefeller i skatteloven

- §§ 2-10 til 2-15 og § 3-1 (3) (sambeskatning)

- § 6-32 (minstefradrag)
- § 15-4 (personfradrag)
- § 6-90 (4) og (5) (fordeling mellom kommuner)
- §§ 6-81 til 6-85 (særfradrag) og
- § 17-1, § 17-2, § 17-4, § 17-5, § 17-10 og § 17-11, jf. SSV § 7-6 (skattebegrensning)

gjelder tilsvarende for visse samboere som er meldepliktige etter folketrygdloven. Se Ot.prp. nr. 1 (1993-94) punkt 2.

Om hvem som er meldepliktige etter ftrl. og skatterettslig unntak fra dette, se nedenfor.

Andre regler i skatteloven eller andre lover som gjelder for ektefeller, gjelder ikke uten videre for meldepliktige samboere. 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 stikkord «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 (1)) uansett 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 har pensjon før 1. januar 1994, men ikke omfattes av definisjonen i någjeldende ftrl. § 1-5, vil bli meldepliktige f.o.m. det tidspunkt de får barn sammen.

Etterbetaling av pensjon for 1993 og tidligere som vedtas i 1994 eller senere får ikke tilbakevirkende kraft i forhold til overgangsregelen.

### *1.3.4 Skatterettslige regler, tilfeller hvor det er tvil om samboerne er meldepliktige*

Når vilkårene for meldeplikt er tilstede, skal ligningsmyndighetene behandle samboerne som meldepliktige samboere, selv om samboerskapet ikke er meldt til trygdemyndighetene. Er det tvil om vilkårene er tilstede, er det trygdemyndighetene som avgjør om et par er meldepliktig. Ligningsmyndighetene er bundet av trygdemyndighetenes avgjørelse. Er ligningsmyndighetene i tvil, bør vedkommende trygdekontor kontaktes.

### *1.3.5 Folketrygdens regler, hovedregler*

To personer av forskjellig eller samme kjønn som ikke er gift/registrerte partnere er meldepliktige etter ftrl. § 25-4, 1. ledd, 1. punktum, jf. § 1-5 (men ikke etter § 25-4, 1. ledd, 2. punktum, jf. § 3-2, 5. 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 nedenfor, 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 om betingelsene for øvrig er tilstede:

- uførepensjon etter ftrl. kap. 12
- alderspensjon etter ftrl. kap. 19
- avtalefestet pensjon med statstilskudd (AFP)
- foreløpig uførestønad etter ftrl. kap. 10
- etterlattepensjon eller overgangsstønad etter ftrl. kap. 17

Rikstrygdeverket sender ut lister til ligningskontorene over personer som er registrert som meldepliktige samboere etter folketrygdreglene.

### *1.3.6 Folketrygdens regler, når bor paret sammen*

Som samboere i forhold til folketrygdens regler regnes to personer som bor i samme bygning, selv om de bor i hver sin del av bygningen. I forhold til disse reglene anses et seksjonert bygg som en bygning.

Bor personene i hver sin leilighet i samme boligblokk/leiegård med mer enn fire boenheter, kan trygdemyndigheten bestemme at de ikke skal anses som samboere. To personer som vanligvis bor sammen, regnes som samboere selv om de midlertidig bor 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 begge samboerne for at det skal anses som felles barn.

Er et fellesbarn født levende er det uten betydning om det senere er avgått ved døden eller blitt bortadoptert.

### *1.3.8 Folketrygdens regler, inntreden av meldeplikt*

Meldeplikt inntreder fra og med det tidspunkt alle vilkårene om meldeplikt foreligger, jf. foran 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 tidspunkt minst ett av vilkårene for meldeplikt ikke lenger er tilstede. Opphør av meldeplikt har samme skattemessige virkning som skilsmisse for ektefeller. Meldeplikt kan for eksempel opphøre når samboerne flytter fra hverandre.

Meldeplikten opphører ikke om et fellesbarn dør eller blir adoptert bort.

## **2 Ekteskap inngått før 1. november i året forut for inntektsåret**

### ***2.1 Hovedregel, fellesligning***

Hovedregelen er at ektefeller som har giftet seg før 1. november i året forut for inntektsåret skal lignedes under ett for begge samlede formue og inntekt, dvs. at det foretas en skatteberegning i klasse 2 hhv. av ektefellenes formueskatt på den samlede formue, inntektskatt på den samlede alminnelige inntekt og toppskatt på den samlede personinntekt. (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 lignedes under ett, selv om de for det meste må oppholde 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.

Fellesligning gjennomføres alltid ved skattlegging av formue. Ved skattlegging av inntekt kan hver av ektefellene kreve at inntekten lignedes særskilt, se nedenfor. Om behandling av underskudd, se stikkord «Underskudd».

## ***2.2 Unntak, særskilt ligning***

### ***2.2.1 Generelt***

Ektefeller kan kreve særskilt ligning av alle typer inntekter ved at inntekter lignedes hos den av ektefellene som har opptjent dem. Kostnader knyttet til inntektsposter fradras hos den som lignedes for inntekten. Fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag», fradras hos den av ektefellene som krever fradraget, uten hensyn til om betalingsplikten privatrettslig påhviler den andre. Om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra næringsvirksomhet (felles bedrift), se nedenfor under pkt. 12 «Særlig om inntekt av næringsvirksomhet».

Særskilt ligning gjennomføres også uten at det er fremsatt krav om det, dersom det samlet sett gir lavere skatt og fordelingen er dokumentert.

Når ektefellene lignedes særskilt skal ektefellenes inntekt lignedes hver for seg, dvs. 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 samlet formue i klasse 2).

### ***2.2.2 Barns inntekt***

Om ligning av barns inntekt hos foreldrene, se «Barn og ungdom».

### ***2.2.3 Ektefelle tillegg til pensjon***

Mottar den ene ektefellen pensjon eller attføringspenger med ektefelle tillegg fra folketrygden, vil hele pensjonen være utbetalt til den pensjonsberettigede.

Det vil da foreligge bare en lønnsoppgave hvor ektefelle tillegg vil være innberettet særskilt under kode 219. Ektefelle tillegg lignedes hos den pensjonsberettigede. Om adgangen til særskilt beregnet minstefradrag, se stikkord «Minstefradrag».

### ***2.2.4 Barn tillegg til pensjon***

Barn tillegg til pensjon lignedes alltid på den pensjonsberettigedes hånd. Se likevel stikkord «Pasienter/pensjonærer i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

## **3 Ekteskap inngått etter oktober 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 lignedes hver for seg (atskilt), dvs. at de lignedes 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 kreve å bli lignet under ett med den annen ektefelle i den annens bostedskommune, hvis de har stiftet felles hjem før utløpet av inntektsåret. Dette gjelder også når ektefellene er skattepliktige som bosatt til forskjellige kommuner. Det kan ikke kreves særskilt ligning for dette året.

Når en ektefelle etter disse bestemmelsene krever seg lignet sammen med ektefelle bosatt i en annen kommune, må ligningskontoret underrette skatteoppkreveren slik at skattetrekk mv. kan bli oversendt. Videre må ligningskontoret oversende selvangivelsen eller kopi av denne til den annen kommune. Lønnsoppgaver og andre kontrolloppgaver oversendes samtidig. Skattyteren må tas ut av manntallet i egen kommune og tas opp i ektefellens bostedskommune.

#### **4 Ektefeller som lever atskilt (ikke samlivsbrudd)**

##### **4.1 Generelt**

Ektefeller skal lignedes hver for seg (atskilt) selv om ekteskapet består både formelt og reelt når:

- de etter ekteskapsinngåelsen fortsetter å bo hver for seg. Dette gjelder også om de er bosatt i samme kommune
- ektefellene er bosatt i forskjellige kommuner og ikke kan ha felles bolig f.eks. på grunn av sitt arbeid

Ektefeller som er gift før 1. november i året forut for inntektsåret skal likevel lignedes sammen (felles/særskilt ligning), selv om de har hver sin bolig når:

- de har felles hjemmeboende barn
- den ene ektefelles inntekt er så liten at vedkommende må sies å være forsørget

Bor barna sammen med en av ektefellene, skal begge ektefellene lignedes i denne kommune.

Blir den ene ektefelle forsørget av den annen, skal begge lignedes i forsørgerens bostedskommune.

##### **4.2 Opphold i institusjon mv.**

Om ligning av ektefeller når den ene eller begge oppholder seg på institusjon, se stikkord «Pasienter/pensjonærer i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

#### **5 Separasjon/skilsmiss**

##### **5.1 Separasjon/samlivsbrudd**

###### **5.1.1 Generelt**

Ektefeller som er separert ved utgangen av inntektsåret, lignedes hver for seg (atskilt). 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 nedenfor under pkt. 11 «Særlig om ligning ved separasjon/skilsmissе».

#### *5.1.2 Gjenopprettet samliv*

Hvis ektefellene var separert (ikke skilt) eller levde atskilt før 1. november året forut for inntektsåret, men har flyttet sammen før utgangen av inntektsåret, skal de lignedes som ektefeller. Forutsetningen er at de 1. november i året forut for inntektsåret var bosatt i samme kommune. Var de den gang bosatt i forskjellige kommuner, skal de lignedes hver for seg (atskilt) i disse kommunene.

#### **5.2 Skilsmissе**

Ektefeller som er skilt ved utgangen av inntektsåret lignedes hver for seg. Hvis de bor sammen brukes reglene for meldepliktige samboere, se foran, eller reglene for ikke-meldepliktige samboere, se stikkord «Samboere».

Om ligning i forbindelse med skilsmissе, se nedenfor under pkt. 11 «Særlig om ligning ved separasjon/skilsmissе».

#### **6 Klassefastsettelse herunder personfradrag**

Om klassefastsettelse for ektefeller, herunder personfradrag, se stikkord «Klassefastsettelse».

#### **7 Foreldrefradrag**

Om når ektefellene kan kreve foreldrefradrag, se stikkord «Foreldrefradrag».

#### **8 Skatteplikt til flere kommuner**

Om skattestedet, se stikkord «Skattestedet».

Fordelingen av gjeld, gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag mellom kommunene foretas maskinelt. Om fordeling på «hyttekommuner», se stikkord «Fordelingsfradrag».

Hvis en av ektefellene har negativ formue eller inntekt, vil ubenyttet fradrag maskinelt bli overført til den andre ektefellen.

Særfradrag skal fastsettes i bostedskommunen og fordeles forholdsmessig mellom kommunene når skattyteren har inntekt i flere kommuner. Fordelingen foretas maskinelt i forbindelse med skatteberegningen. Skattefritt fradrag i formuen og personfradrag fordeles også maskinelt mellom kommunene.

Om ligning når den ene av ektefellene er bosatt i utlandet og den andre i Norge, se stikkordene om utland og stikkord «Klassefastsettelse».

#### **9 Dødsfall**

Om ligning av ektefeller i dødsåret, se stikkordene «Arvelater/etterlatte/dødsbo» og «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

#### **10 Taushetsplikten**

Om taushetsplikt, se stikkord «Taushetsplikt».

#### **11 Særlig om ligning ved separasjon/skilsmissе**

(Gjelder ikke for meldepliktige samboere.)

## **11.1 Generelt**

Et separasjons/skilsmissebo er ikke eget skattesubjekt. Om hva som er ektefellenes særreie eller felleseie og hvilken gjeld begge ektefeller er ansvarlig for, se lov om ekteskap av 4. juli 1991 nr. 47.

## **11.2 Fordeling av formue og gjeld**

### **11.2.1 Generelt**

Er skiftet av fellesboet ikke gjennomført før utgangen av inntektsåret, bør ligningskontoret 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.

### **11.2.2 Særeie**

Formuesgjenstander som er særreie, formuesbeskattes hos den ektefelle som er eier av gjenstanden, selv om den annen ektefelle tilkjennes bruksretten til eiendelen, f.eks. boligen.

Alle eiendeler som erverves etter samlivsbruddet behandles som særreie.

### **11.2.3 Felleseie**

Formuesgjenstander som er felleseie formuesbeskattes hos begge ektefellene med en halvpart på hver.

### **11.2.4 Gjeld**

Ektefellers gjeld fordeles til fradrag med en halvpart på hver av dem, med mindre de godtgjør en annen fordeling av gjelden.

## **11.3 Fordeling av bruttoinntekt og fradrag**

### **11.3.1 Virksomhet, lønn pensjon mv.**

Inntekt av næringsvirksomhet, lønn og pensjon mv. skattlegges hos den av ektefellene som har opptjent inntekten.

### **11.3.2 Avkastning**

Avkastning av formue skattlegges hos den ektefelle som oppbeholder fordelingen. Fordel ved bruk av bolig skattlegges således i utgangspunktet hos den som faktisk bruker boligen. Hvis den som bor i boligen betaler husleie til den andre, må forholdet vurderes konkret.

### **11.3.3 Fradrag, generelt**

Fradragsposter som knytter seg til bestemte inntekter føres til fradrag hos den ektefelle som skattlegges for den aktuelle inntekt, 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 tjenstepensjonsforsikring 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.

Premie til individuell pensjonsavtale (IPA) føres til fradrag hos rettighetshaver i henhold til avtalen.

#### *11.3.4 Fradrag, gjeldsrenter*

Gjeldsrenter påløpt i året for separasjonen/skilsmisjonen 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. Tilsvarende gjelder også før samlivsbrudd i separasjonsåret.

#### *11.3.5 Underskudd*

Underskudd i tilknytning til felleseiemidler frem til separasjons/skilsmisse-tidspunktet fordeles med en halvpart på hver av ektefellene. Dersom ektefellene kan dokumentere en annen fordeling ut fra hvem som er ansvarlig/tilordnes kostnaden/inntekten i tilknytning til underskuddet, legges denne fordelingen til grunn. Om underskudd i felles bedrift, se ovenfor under pkt. 12.11 «Underskudd».

#### *11.4 Inngangsverdi*

Overdragelse mellom ektefellene i forbindelse med skifte etter separasjon/skilsmisse, anses ikke som realisasjon og endrer ikke gjenstandenes inngangsverdi ved ligningen.

### **12 Særlig om inntekt av næringsvirksomhet**

#### *12.1 Generelt*

Når en av ektefellene eller ektefellene hver for seg driver selvstendig næringsvirksomhet, skal inntekten i utgangspunktet fullt ut tilordnes vedkommende ektefelle. Dette gjelder så vel inntekt fra enmannsforetak som inntekt ved deltakelse som fullt ansvarlig selskapsmedlem. Overskudd fra slik næringsvirksomhet (felles bedrift) kan likevel kreves forholdsmessig fordelt mellom ektefellene svarende til deres arbeidsinnsats og deltagelse i virksomheten.

#### *12.2 Hva er «felles bedrift»*

Som «felles bedrift» anses en bedrift som eies av den ene ektefellen eller begge ektefeller i fellesskap. Det er i denne sammenheng uten betydning at den ene ektefelle er eneeier og om bedriftsformuen eventuelt tilhører dennes særøie. Som ektefellenes «felles bedrift» etter § 2-11 (3) anses også enhver deltakerinteresse i selskap som deltakerlignes. Det gjelder uansett størrelsen på den ene eller begge ektefellers deltakerandel. Den del 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 hovedparten av aksjene. Men også her må det være en forutsetning at tilordning av lønn/styreonorar står i et rimelig forhold til arbeidsinnsatsen.

#### *12.3 Felles bedrift når ektefellene lignes atskilt*

Reglene om fordeling mellom ektefeller av inntekt fra næringsvirksomhet (felles bedrift) kommer ikke direkte til anvendelse i de tilfeller 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 legges de alminnelige regler til grunn.

#### ***12.4 Flere virksomheter***

Driver ektefellene klart atskilte virksomheter, f.eks. i forskjellige lokaler med særskilte regnskaper, skal næringsvirksomhetene vurderes hver for seg i forhold til reglene om felles bedrift.

#### ***12.5 Ingen av ektefellene arbeider i bedriften***

Arbeider ingen av ektefellene i bedriften, henføres inntekten til eieren. Er begge ektefellene eiere, fordeles overskuddet etter eierandeler.

#### ***12.6 Bare den ene ektefelle arbeider i bedriften***

Arbeider bare den ene ektefelle i virksomheten skal inntekten i sin helhet regnes å være innvunnet av denne ektefellen.

Eies virksomheten av den ene ektefellen, men blir påstått drevet av den andre, må det stilles strenge krav til bevis for at påstanden er riktig.

#### ***12.7 Begge ektefellene arbeider i bedriften***

##### ***12.7.1 Vilkår for fordeling av overskudd***

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 nedenfor. Det er ikke noe krav om at den annen ektefelle har arbeidet i ikke ubetydelig omfang i bedriften. For begge ektefellene vil inntekten være virksomhetsinntekt.

##### ***12.7.2 Fordeling av overskuddet- generelt***

Utgangspunktet for fordelingen av overskuddet vil være en totalvurdering av begge ektefellenes arbeidsinnsats i bedriften, hvor en tar hensyn til både kvaliteten og omfanget av arbeidet.

Hvor ektefellenes innsats i bedriften er 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 nedenfor - ikke er større enn at det gir begge ektefellene et rimelig vederlag for arbeidsinnsatsen («eierlønn»), må hele overskuddet kunne fordeles etter arbeidsinnsatsen. Det samme må gjelde hvor overskuddet er så lite at det ikke gir ektefellene fullt vederlag for arbeidsinnsatsen. Det kan i slike tilfelle ikke aksepteres at så mye av overskuddet skilles ut til særskilt ligning på den annen ektefelle 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 lønnsnivå 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 forhold 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 særskilt ligning være mest naturlig å sammenligne med lønnsnivået for en ansatt i samme stilling.

#### *12.7.3 Fordeling av overskuddet- kapitalavkastningsdelen*

Er overskuddet - se nedenfor - 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 bedriftsformue og i tillegg en eventuell meravkastning som skyldes den verdiskapning 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 henføre 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 annen ektefelle» 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. 50/50 pst. deling av overskuddet vil likevel bare være aktuelt hvor overskuddet i sin helhet må henføres til ektefellenes likeverdige innsats.

#### *12.7.4 Fordeling av overskudd, jordbruk*

I jordbruk kan det bli spørsmål om å ta utgangspunkt i den totale arbeidsinnsats som kreves for vedkommende bruk, redusert med eventuell leiet hjelp. Gjennomsnittstall som brukes for beregning av årsverk i forbindelse med avløsertilskudd kan være veiledende. Tallene må imidlertid tilpasses det enkelte bruk.

#### *12.7.5 Samlet overskudd til fordeling*

Det overskudd som legges til grunn for fordeling mellom ektefellene er netto virksomhetsinntekt. Når jord- og skogbrukseiendom drives som en samlet enhet, er det summen av jord- og skogbruksinntekten som skal legges til grunn for fordelingen.

Nettoen fremkommer etter at det er gjort fradrag for alle kostnader, herunder gjeldsrenter i virksomhetssammenheng, avskrivninger, samt føderåd e.l. som knytter seg til næringsvirksomheten. Det gjøres ikke fradrag for renteinntekter e.l. som er inntektsført i regnskapet når slike inntekter har klar sammenheng med virksomheten.

Inntektsføring av negativ saldo og gevinst- og tapskonto i virksomhet som ikke er opphørt, regnes med i netto virksomhetsinntekt som legges til grunn ved fordeling mellom ektefellene. Det samme gjelder gevinst ved avhendelse av ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder tomt brukt som driftsmiddel i virksomhet.

Gevinst ved tomtesalg regnes vanligvis ikke med i netto virksomhetsinntekt (beregningsgrunnlaget) som kan fordeles mellom ektefellene etter deres arbeidsinnsats. Gevinst ved tomtesalg fra en jord- eller skogbrukseiendom skal ikke tas med i det overskudd som skal fordeles mellom ektefellene. Gevinsten skattlegges hos hovedutøveren og kan ligned særskilt hos denne.

Inntekt av naturforekomster som grus, sand o.l. må vurderes i hvert enkelt tilfelle. Sykepenger anses ikke som inntekt fra felles bedrift.

### **12.8 Fordeling av gjeldsrenter**

Gjeldsrenter i felles bedrift anses å være utredet av begge ektefeller i samme forhold som netto overskuddet 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 ektefelle som har utredet dem. Eventuelle gjeldsrenter utenfor virksomhet fordeles mellom ektefellene avhengig av hvem som har utredet dem.

### **12.9 Opphørt virksomhet**

Inntektsføring/kostnadsføring av negativ saldo, gevinst-og tapskonto eller tom positiv saldo i år etter at virksomheten opphørte anses alltid som inntekt/kostnad for den ektefelle som var hovedutøver av virksomheten i opphørsåret. Det samme gjelder salgsgevinster som inntektsføres etter overgangsreglene. Slik inntekt/kostnad kan derfor ikke fordeles mellom ektefellene etter deres arbeidsinnsats i årene etter opphørsåret.

### **12.10 Skattested**

Hvis det gjelder en stedbunden virksomhet, skal begge ektefellenes andel av overskuddet skattlegges i virksomhetskommunen.

### **12.11 Underskudd**

Det er ikke adgang til deling mellom ektefeller av underskudd i virksomhetsinntekt (felles bedrift) etter arbeidsinnsats. Underskudd skal i sin helhet tilordnes den ansvarlige innehaver av virksomheten. Eventuelt hos begge, hvis begge er ansvarlige for virksomheten.

### **12.12 Forretningsgård, utleie av lokalteter 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 næringsvirksomheten.

## **Endringssak - endring uten klage**

- *Sktl. § 2-13 (7).*
- *Lignl. §§ 3-9 til 3-11, § 9-1 og §§ 9-5 til 9-11.*
- *Forskrift av 15. juli 1994 nr. 679 om Rentesats ved økt skatt eller avgift etter vedtak i endringssak (lignl.).*
- *Finansdepartementets veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 13 om endring uten klage. Spørsmålet om i hvilke tilfelle et endringsspørsmål bør tas opp til realitetsbehandling (lignl.).*
- *Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

### **1 Endringssak**

Etter at ligningen i første instans er lagt ut, behandles alle realitetsendringer (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) av ligningen for vedkommende år som endringssak. For de som er lignet på grunnlag av selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og som får «juni-utlegg», er det utleggingen av denne ligningen som er skjæringspunktet.

Skjæringspunktet er også det tidspunktet ligningen er lagt ut for visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsettelse av årets inntekt og formue, f.eks. fastsettelse av formuesverdi for ikke-børsnoterte aksjeselskap, fastsettelse av RISK og fastsettelse av over-/underpris ved erverv av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden.

Det samme gjelder dersom en skattyter som ikke er lignet under ordinær ligning, tas opp til behandling, f.eks. fordi ligningskontoret ikke visste om ham eller størrelsen på et underskudd ikke er fastsatt.

Alle anmodninger fra skattyter til rett klageinstans om endring av ligning behandles etter reglene om endring etter klage. Om endring av ligning etter klage, se stikkord «Endringssak - klage». Nedenfor behandles endringssaker som ligningsmyndighetene tar opp av eget tiltak.

## **2 Kompetanse til å ta opp spørsmål om endring**

### ***2.1 Ligningskontorets adgang til å ta opp endringsspørsmål av eget tiltak***

Ligningskontoret kan i utgangspunktet ta opp ethvert endringsspørsmål til skattyters gunst eller ugunst som gjelder:

- avgjørelse under den ordinære ligningsbehandling herunder forhåndsligning, summarisk endring og fastsettelse vedrørende selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden. Dette gjelder selv om andre deler av skattyterens ligning har vært behandlet i endringssak
- vedtak i endringssak uansett hvilken nemnd som har fattet vedtaket, når det faktiske grunnlag for vedtaket var uriktig eller ufullstendig
- overprøving i overligningsnemnda av ligningsnemndas vedtak i endringssak
- skattytere som er forbigått ved ligningen

Ligningskontoret har ikke hjemmel til å bringe spørsmål om overprøving av overligningsnemndas avgjørelse inn for fylkesskattenemnda, men bør gi underretning til fylkesskattekontoret dersom det antas at avgjørelsen bør endres.

### ***2.2 Ligningskontorets plikt til å ta opp endringsspørsmål***

Ligningskontoret skal ta opp spørsmål om endring:

- 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 reinvesteringsplikten ikke oppfylles eller
- som følger av avtale som nevnt i lov av 28. juli 1949 nr. 15 om adgang for Kongen til å inngå overenskomst med fremmede stater til forebyggelse av dobbeltbeskatning mv.

### ***2.3 Fylkesskattekontorets adgang til å ta opp endringsspørsmål***

Fylkesskattekontoret kan kreve at fylkesskattenemnda overprøver vedtak truffet av en overligningsnemnd. Dette gjelder ikke vedtak truffet av overligningsnemnda i Oslo, av overligningsnemndene for Sentralskattekontoret for storbedrifter eller Sentralskattekontoret



for utenlandssaker. Fylkesskattekontoret kan i særlige tilfelle utøve den myndighet ligningskontoret har til å ta opp endringsspørsmål for ligningsnemnd eller overligningsnemnd.

#### ***2.4 Skattedirektoratets adgang til å ta opp endringsspørsmål***

Skattedirektoratet kan kreve at Riksskattenemnda overprøver vedtak truffet av en fylkesskattenemnd.

Skattedirektoratet kan kreve at fylkesskattenemnda overprøver saker behandlet i Oslo overligningsnemnd og av overligningsnemndene til Sentralskattekontoret for utenlandssaker og Sentralskattekontoret for storbedrifter.

#### ***2.5 Nemndas adgang til å ta opp sak***

Nemndene har ikke hjemmel til å ta opp endringssak av eget tiltak, men kan be ligningskontoret om å ta opp saken. Har ligningskontor, fylkesskattekontor eller Skattedirektoratet tatt opp en sak, kan den nemnd som behandler saken, se nedenfor, også utvide saken til å omhandle andre spørsmål i skattyterens ligning dersom fristreglene ikke er til hinder for det. Se også pkt. 6.6 «Nemndene generelt» nedenfor.

#### ***2.6 Nemndas omgjøring av eget vedtak***

Nemnda kan ikke omgjøre eget vedtak etter at det er meddelt skattyter, unntatt i de tilfeller hvor saken pga. manglende varsel til skattyter tas opp til fornyet behandling i samme nemnd, se stikkord «Endringssak - klage» under pkt. 4.7 «Nemndene generelt, omgjøring av eget vedtak».

#### ***2.7 Skattyters adgang til å ta opp endringsspørsmål***

Alle anmodninger fra skattyter til rett klageinstans om endring av ligning behandles etter reglene om endring etter klage.

Om skattyters rett til å få klage behandlet og endring av ligning etter klage, se stikkord «Endringssak - klage».

### **3 Vurdering av om endringssak bør tas opp**

#### ***3.1 Generelt***

Endringssak som ligningskontoret har plikt til å ta opp omfattes ikke av reglene om vurdering, se foran og stikkord «Endringssak - klage».

Før endringssak tas opp på annet grunnlag enn klage fra skattyter med klagerett, skal det vurderes om det er tilstrekkelig grunn til å ta opp saken. Ved denne vurderingen skal det særlig tas hensyn til betydningen av det foreliggende spørsmål, 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 FIN veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 13.

Ligningskontorets avgjørelse av spørsmålet om en sak skal tas opp av eget tiltak etter lignl. § 9-5, kan ikke påklages. Om henleggelse av sak etter tilsvarende vurdering, se pkt. 6.6.2 «Henleggelse av en sak».

#### ***3.2 Spørsmålets betydning***

Vurderingen skal for det første baseres på hvorvidt 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 1000. Endringssak bør likevel fremmes dersom spørsmålet har prinsipiell betydning for en større gruppe skattytere.

Regne-, skrive- og overføringsfeil og feil ved registrering av fastsettelse 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 feilen gjelder, ble utført.

### ***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 fastsettelse skyldes at skattyter ikke har oppfylt sin opplysningsplikt, f.eks. ved å ha unnlatt å levere selvangivelse eller å besvare ligningsmyndighetenes forespørsler.

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 gjennom disse 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 personlige forutsetninger, f.eks. utdanning.

### ***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. Se for øvrig stikkord «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. Endring av en skjønnsmessig fastsettelse bør ikke tas opp med mindre det er åpenbare feil av betydning i fastsettelsen.

Ved skjønnsligning foretatt på bakgrunn av manglende eller mangelfulle opplysninger fra skattyters side kan inntekts- og formuesfastsettelsen være for høy, men likevel anses forsvarlig sett i forhold til de opplysninger som var tilgjengelige på ligningstidspunktet. Der for eksempel bostyrer i personlige konkursboer ber om endring av ligningsfastsettelser etter lignl. § 9-5 nr. 1 bokstav b, kan ligningen tas opp til endring selv om denne ikke opptrer som

fullmektig for skattyter, og dermed ikke har klagerett. Vurderingen av om saken skal tas opp skal skje etter de samme retningslinjer som ellers, se ovenfor.

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.

## **4 Frister til å ta opp endrings spørsmål**

### **4.1 Hovedregel**

Endring av ligning kan som hovedregel ikke tas opp mer enn ti år fra utløpet av inntektsåret. Dette gjelder uavhengig av om saken tas opp av ligningsmyndighetene eller skattyteren. Når skattelovgivningen foreskriver endring av ligningen, f.eks. fordi reinvesteringsplikten ikke oppfylles, regnes fristen fra utløpet av det år fristen for reinvestering gikk ut.

Om tilfeller der endringssak likevel kan tas opp etter tiårsfristen, se nedenfor under pkt. 4.5 «Overordnet nemnds overprøving» og pkt. 4.6 «Domstolsavgjørelse/forlik» og stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 6.2.2 «Unntak fra 10 års fristen».

### **4.2 Endring av skjønnsmessig fastsetting eller anvendelse av skattelovgivningen**

Fristen for å ta opp endringssak er bare tre år fra utløpet av inntektsåret når endringen gjelder ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsetting eller deres anvendelse av skattelovgivningen. Forutsetningen for den kortere frist er at det faktiske grunnlaget for den tidligere avgjørelse ikke var uriktig eller ufullstendig. Treårsfristen gjelder selv om skattyter har gitt ufullstendige opplysninger ved innleveringen av selvangivelsen, forutsatt at ligningsmyndighetene likevel hadde tilstrekkelige opplysninger under ordinær ligning.

Treårsfristen gjelder i prinsippet både for endringer til skattyters gunst og ugunst, og enten saken tas opp av skattyter eller ligningsmyndighetene, men denne fristen får normalt bare betydning ved endringer til skattyters gunst, se nedenfor om toårsfrist ved endringer til ugunst for skattyteren.

### **4.3 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 og han ikke har unnlatt å gjøre oppmerksom på feil ved ligningen eller skatteoppgjøret som han er klar over, sml. lignl. § 4-1. Se f.eks. HRD i Utv. 1993/1073 og HRD i Utv. 2000/32.
- 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. Eksempel på tilfelle hvor det forelå endringsadgang utover toårsfristen, se URD i Utv. 1993/1325.

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er et vilkår for at to års-fristen ikke skal gjelde ved endring til ugunst for skattyteren. Dette 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.

#### **4.4 Dødsfall**

Er skattyter død gjelder i utgangspunktet de vanlige fristene. Endringssak kan likevel ikke tas opp mer enn to år etter dødsfallet 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. Toårsfristen regnet fra dødsfallet, gjelder også for endringssak hvor skattelovgivningen foreskriver endring av ligning. Er boet overtatt i uskifte av gjenlevende ektefelle, gjelder de vanlige frister.

#### **4.5 Overordnet nemnds overprøving**

Fristene ovenfor er ikke til hinder for at ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller Skattedirektoratet kan kreve at henholdsvis overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda overprøver endringsvedtaket. 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 i Utv. 1997/358 og FIN i Utv. 1995/109.

#### **4.6 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. Tilsvarende gjelder forlik etter at stevning er tatt ut. Denne fristen gjelder bare i de tilfeller hvor de ordinære fristene er utløpt.

#### **4.7 Forhåndslignet skattyter**

Om fristene for adgangen til å ta opp endringssak ovenfor skattyter som har krevd forhåndsligning eller blitt forhåndslignet, se stikkord «Forhåndsligning».

#### **4.8 Avbrytelse av fristen**

For avbrytelse av fristen må saken være tatt opp innen fristen. Det er ikke et krav at vedtak foreligger innen fristen.

Endringssak uten klage bør av ligningsmyndighetene tas opp i form av et varsel som må være sendt fra kontoret i rimelig tid før fristens utløp. Varslet bør være skriftlig. Tas saken opp muntlig, skal dette straks bekreftes ved skriftlig varsel. Varslet må angi hvilke spørsmål som er tatt opp til behandling. Oversendelse av bokettersynsrapport som inneholder forslag om konkrete ligningsmessige endringer vil tilfredsstillende kravet om fristavbrytende varsel. Om varsel, se stikkord «Varsel».

Se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) side 113 flg. og HRD i Utv. 2000/385.

#### **4.9 Lang tid/passivitet**

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 og 1997/747. Om tilfeller

hvor passivitet ikke ble tillagt avgjørende vekt, se HRD i Utv. 1990/271, 1992/1103 og 1996/3. Se også LRD i Utv. 1997/74 og 1997/957.

## **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 stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere». Er skattyterens oppholdssted ikke kjent, må varslingsplikten i alminnelighet anses oppfylt når varslet er sendt til den sist kjente adresse.

For selskap som lignedes 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/sameie**

For selskap/sameie som deltakerlignedes etter nettometoden 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.

For selskap/sameie som deltakerlignedes etter bruttometoden skal hver av deltakerne varsles.

### **5.3 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 stikkord «Fullmektig».

### **5.4 Spesielt om fastsettelser i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene**

Varsel om endring av RISK, formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer og beregnet personinntekt i aksjeselskap sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær/aktiv person.

Før en faktisk endret RISK, formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer og beregnet personinntekt i aksjeselskap kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte.

## **6 Vedtaksmyndighet**

### **6.1 Ligningskontorets vedtaksmyndighet**

#### **6.1.1 Skrive- og beregningsfeil**

Ligningskontoret kan uten særskilt delegasjon, rette skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i avgjørelser under ordinær ligningsbehandling, vedtak i endringssak og sak om tilleggsskatt. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av overordnet ligningsmyndighet.

#### **6.1.2 Andre endringer enn retting av skrive- og beregningsfeil**

I endringssaker hvor ligningsnemnda har vedtaksmyndighet kan ligningskontoret bare fatte vedtak i den utstrekning ligningsnemnda har delegert sin myndighet til kontoret, jf. lignl. § 9-8. Fullmakt til ligningskontoret vedtas i ligningsnemnda. Vedtaket gjelder inntil videre og uavhengig av nemndas valgperiode, med mindre vedtaket inneholder tidsbegrensning.

Ligningsnemnda kan ikke gi fullmakt til ligningskontoret til å fatte vedtak i endringssak som gjelder:

- tilleggsskatt, bortsett fra endring til forsinkelsesavgift når den manglende selvangivelsen og/eller næringsoppgaven leveres innen klagefristen
- endring til skade for skattyteren av ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsettelse eller anvendelse av skattelovgivningen eller
- ligningsnemndas eller ligningskontorets vedtak i endringssak, når vedtaket er truffet uten varsel til skattyter og skattyter krever vedtaket brakt inn for samme instans

Selv om en endringssak er delegert til ligningskontoret kan den i de aller fleste tilfeller ikke avgjøres av personer som er ugilde, se stikkord «Ugildhet (inhabilitet)». Er ligningssjefen ugild, er alle ansatte på ligningskontoret også ugilde. Oppnevner fylkesskattekontoret en setteligningssjef, vil vedkommende kunne avgjøre saken etter delegasjon.

Vedtaket om å gi fullmakt til ligningskontoret kan ikke påklages.

### **6.2 Ligningsnemndas vedtaksmyndighet**

Følgende endringsspørsmål som er tatt opp av ligningskontoret, ev. fylkesskattekontoret, avgjøres av ligningsnemnda (med mindre de avgjøres av ligningskontoret etter delegasjon, se foran):

- avgjørelse under den ordinære ligning eller forhåndsligning. Dette gjelder selv om andre deler av ligningen tidligere er behandlet i endringssak
- vedtak i endringssak når det faktiske grunnlaget for vedtaket var uriktig eller ufullstendig. Dette gjelder også om vedtaket er truffet av overordnede ligningsmyndigheter
- en avgjørelse når behandling i ligningsnemnda følger av eller forutsettes i en rettskraftig domstolsavgjørelse
- en ligning når skattelovgivningen foreskriver endring og
- en avgjørelse når dette følger av avtale med fremmed stat til forebyggelse av dobbeltbeskatning.

### **6.3 Overligningsnemndas vedtaksmyndighet**

Overligningsnemnda kan overprøve endringsvedtak truffet av ligningsnemnda/ligningskontoret forutsatt at endringsspørsmålet er tatt opp av ligningskontoret.

### **6.4 Fylkesskattenemndas vedtaksmyndighet**

Fylkesskattenemnda kan overprøve vedtak truffet av overligningsnemnda forutsatt at spørsmålet om endring er tatt opp av fylkesskattekontoret (for Oslo og sentralskattekontorene må saken være tatt opp av SKD).

### **6.5 Riksskattenemndas vedtaksmyndighet**

Riksskattenemnda kan overprøve vedtak truffet av fylkesskattenemnda forutsatt at spørsmålet om endring er tatt opp av Skattedirektoratet.

### **6.6 Nemndene generelt**

#### **6.6.1 Utvidelse av vedtaksmyndighet i endringssak som er tatt opp**

Nemndene kan under behandlingen av en endringssak utvide saken til å omfatte andre spørsmål i skattyterens ligning innenfor de frister som gjelder for endringsspørsmålet. Om varslingsplikten i disse tilfellene, se stikkord «Varsel».

### *6.6.2 Henleggelse av en sak*

Den nemnd som skal treffe vedtak, kan henlegge en sak etter tilsvarende vurdering som skal foretas før spørsmål om endring tas opp, se foran under pkt. 3 «Vurdering av om endringssak bør tas opp».

Dette gjelder ikke endringssak som er tatt opp:

- av ligningskontoret 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 stikkord «Endringssak - klage».

## **7 Summarisk endring hos vedkommende skattyter**

### **7.1 Generelt**

Når ligningskontoret tar opp spørsmål om endring av:

- avgjørelse under den ordinære ligning/forhåndslikning 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 hvor ligning ikke er lagt ut.

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.

### **7.2 Frist**

Summarisk endring kan bare foretas for de to siste inntektsår forut for det inntektsår ligningen endres summarisk.

### **7.3 Beløpsgrense**

Slik 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.

### **7.4 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.

### **7.5 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.

## **8 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

ligningsnemnda gjøre vedtak om at det i stedet skal foretas et summarisk fellesoppgjør av skatt og arbeidsgiveravgift på arbeidsgiverens hånd.

Om vilkårene for og gjennomføring av summarisk fellesoppgjør, se stikkord «Endringssak - summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver».

## **9 Behandlingen av endringssaken**

Endringssak hvor vedtak skal fattes av ligningsnemnd eller overligningsnemnd, forberedes av ligningskontoret som også utarbeider forslag til vedtak. I særlige tilfeller kan fylkesskattekontoret overta og utøve ligningskontorets myndighet.

Fylkesskattekontoret forbereder klagesaker for fylkesskattenemnda og Skattedirektoratet for Riksskattenemnda.

Før avgjørelse treffes, må det påses at saken er tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren.

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for ligningskontoret. Ligningskontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem. Derimot har ikke skattyteren rett til å møte for nemndene, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, sml. Riksskattenemndas avgjørelse inntatt i Utv. 2000/260.

En må være oppmerksom på at forholdene som tas opp kan bli å behandle av forskjellige nemnder. 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.

## **10 Varsel**

Om varsel ved endring til skattyters gunst eller ugunst, se stikkord «Varsel».

## **11 Krav til vedtaket**

### ***11.1 Vedtakets form og innhold***

#### ***11.1.1 Generelt***

Endringssak avgjøres ved skriftlig vedtak. Dette gjelder også retting/ending som foretas av ligningskontoret etter at ligningen er lagt ut, samt ved retting/ending av et tidligere vedtak som skattyter er blitt underrettet om, sml. FIN i Utv. 1984/595. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse hvor det må fremgå hvorledes nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist.

Vedtaket skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsettelse (det vil være tilstrekkelig å referere den del av fastsettelsen 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 ovenfor under pkt. 3  
«Vurdering av om endringssak bør tas opp» angivelse av de endringer i skattyterens ligning som er vedtatt og hvilke andre spørsmål som er avgjort
- kort begrunnelse (det må klart fremgå hvorledes nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i endringssaken)
- slutning.



Når det gjelder protokollføring av nemndsvedtak og krav til form og innhold, se SKD i Utv. 1999/1334.

#### *11.1.2 Dissens*

Dissenser i nemnda bør som hovedregel tas inn i nemndas vedtak, men kan eventuelt tas inn i møteprotokollen. Dissensen skal begrunnes. Navnet på de som dissenterer skal fremgå av møteprotokollen, se FIN i Utv. 1987/557.

#### **11.2 Krav til nemndenes vedtak**

Nemndene skal i utgangspunktet treffe avgjørelse i samlet møte hvor minst halvparten av medlemmene deltar. Ved stemmelikhet avgjør formannens stemme.

Fylkesmannen (SKD for nemndene ved sentralskattekontorene) kan godkjenne en ordning hvor ligningsnemnda deler seg i avdelinger som består av minst tre av ligningsnemndas medlemmer. Vedtak i avdelingen er da gyldig såfremt:

- de skjer i møter hvor alle avdelingens medlemmer var tilstede, eller
- saken har vært forelagt avdelingen skriftlig og alle er enige i avgjørelsen.

Reglene ovenfor gjelder tilsvarende for overligningsnemnda for avdelinger som består av minst to av overligningsnemndas medlemmer.

### **12 Underretning om vedtaket**

#### **12.1 Generelt**

Ligningskontoret skal sende gjenpart av vedtaket til skattyteren. Er skattyteren representert ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha vedtaket. Se stikkord «Fullmektig». Dette gjelder også vedtak truffet av overordnet ligningsmyndighet f.eks. fylkesskattenemnda. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett og rett til å kreve dekning av sakskostnader og fristen for å fremsette slikt krav, se nedenfor.

#### **12.2 Dissens**

Skattyter skal opplyses om avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse bør 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 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 henføres til den ektefelle som endringen gjelder. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.

### **14 Renter**

#### **14.1 Generelt**

I utgangspunktet beregnes ikke renter i endringssak.

I tilfeller hvor det ilegges tilleggsskatt i forbindelse med vedtak i endringssak, skal det svares renter av økningen i skatt og avgift.

Renten beregnes for hvert hele kalenderår fra utløpet av året etter inntektsåret til 1. januar det år vedtaket blir truffet. Det skal ikke regnes rente av selve tilleggsskatten.

## **14.2 Rentesats**

For renter fra og med inntektsåret 1984 til og med inntektsåret 1992 skal rentesatsen være 10 pst. per år. For renter i inntektsåret 1993 eller senere er rentesatsen 7 pst. Rentene løper for hele kalenderår som ligger mellom året etter inntektsåret og det år endringsvedtaket blir truffet.

## **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**

Kommuneskattene for etterskuddspliktige skrives for inntektsåret 1997 og tidligere år ut i den enkelte kommune. For inntektsåret 1998 og senere år skrives skatten ut i hovedkontorkommunen, likevel slik at naturressursskatt for kraftverk skrives ut i den enkelte kommune.

## **16 Sakskostnader**

Om dekning av sakskostnader når overligningsnemnd, fylkesskattenemnd eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se stikkord «Endringssak – sakskostnader ved endringssak». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader og gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

# **Endringssak - klage**

*Lignl. § 3-7, §§ 3-9 til 3-11, §§ 9-2 til 9-4 og § 9-8 nr. 1. Sktl. § 2-13 (7). Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

## **1 Endringssak**

### **1.1 Generelt**

Etter at den ordinære ligningen i første instans er lagt ut, behandles alle realitetsavgjørelser (herunder rettinger av skrive- og regnefeil) vedrørende ligningen for vedkommende år som endringssak. For de som er lignet på grunnlag av selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og som får «juni-utlegg», er det utleggingen av denne ligningen som er skjæringspunktet.

Skjæringspunktet er også det tidspunkt ligningen er lagt ut for visse realitetsavgjørelser som ikke har betydning for fastsettelse av årets inntekt og formue, f.eks. fastsettelse av formuesverdi for ikke- børsnoterte aksjeselskap, fastsettelse av RISK og fastsettelse av over-/underpris ved erverv av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden.

Det samme gjelder en skattyter som ikke er lignet under ordinær ligning, og derfor må tas opp, f.eks. fordi ligningskontoret ikke visste om ham eller fordi størrelsen på et underskudd ikke er fastsatt.

Alle anmodninger fra skattyteren til rett klageinstans om endring av ligning, behandles etter reglene om endring etter klage.

### **1.2 Endring uten klage**

Om endring av ligning uten klage, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

## **2 Klageinstansene**

Klageinstansene er:

- ligningsnemnda, eventuelt ligningskontoret etter delegert vedtaksmyndighet (fullmakt)
- overligningsnemnda
- fylkesskattenemnda og
- Riksskattenemnda.

## **3 Rett klageinstans**

Skattyter kan påklage:

- til ligningsnemnda: ordinær ligning, herunder summarisk endring hos skattyteren og forhåndslikning
- til overligningsnemnda: vedtak i endringssak hvor vedtaket er fattet av ligningskontor etter delegasjon eller av ligningsnemnda (herunder summariske fellesoppgjør hos arbeidsgiver og avvsningsvedtak på en klage)
- til hhv. fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda: endringssak som på noe punkt har ført til høyere skattegrunnlag og/eller avgiftsgrunnlag herunder økning av satsen for tilleggsskatt eller til reduksjon av underskudd til fremføring, når vedtaket er fattet av hhv. overligningsnemnda eller fylkesskattenemnda. Dette gjelder selv om det påklagede vedtak på andre punkter har ført til reduksjon av skattegrunnlag og/eller avgiftsgrunnlag, og selv om de samlede skatter og/eller avgifter ble redusert, jf. FIN i Utv. 1988/612. Hvert inntektsår må ses for seg
- til fylkesskattenemnda: avgjørelse som fører til at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner i samme fylke. Dette gjelder også avgjørelser fattet under ordinær ligningsbehandling
- til Riksskattenemnda: avgjørelse som fører til at samme inntekt eller formue blir skattlagt i flere kommuner i forskjellige fylker. Dette gjelder også avgjørelser fattet under ordinær ligningsbehandling
- til vedkommende (samme) organ som har fattet det påklagede vedtak: endringssak hvor vedtak er fattet av et av organene nevnt ovenfor uten påbudt varsel, og skattyter krever saken inn til fornyet behandling for vedkommende organ.

Skattyter har ikke klagerett på realitetsavgjørelser vedrørende fastsettelse av skattepliktig formue og inntekt mv. i andre tilfeller eller til andre instanser enn de som er nevnt ovenfor (se nærmere nedenfor under pkt. 5.1 «Skattyters klagerett»).

Klager skattyter som ikke har brukt opp sin klageadgang, til feil klageinstans, skal den instans som får klagen sørge for at klagen kommer til rett instans selv om klagefristen er oversittet. Tilsvarende gjelder en anmodning om endring.

Henvender en skattyter som har brukt opp sin klageadgang seg likevel til en høyere klageinstans, skal henvendelsen ikke behandles etter reglene om klage. Om ligningsmyndighetenes anledning til å ta opp en slik henvendelse av eget tiltak, se stikkord «Endringssak - endring uten klage». Tas saken ikke opp, må skattyteren underrettes om at han ikke har klagerett.

## **4 Vedtaksmyndighet**

#### **4.1 Generelt**

Nemnder kan i utgangspunktet bare fatte vedtak i endringssak etter klage på de punkter av ligningen som skattyter har påklaget. Nemndene kan likevel under behandlingen av en endringssak utvide saken til også å omfatte andre spørsmål i skattyters ligning. Dette må skje etter reglene om endring uten klage, se stikkord «Endringssak - endring uten klage». Om varslingsplikten i disse tilfellene, se stikkord «Varsel».

#### **4.2 Ligningskontorets vedtaksmyndighet**

##### **4.2.1 Generelt**

Ligningskontoret har myndighet til å rette skrive- og beregningsfeil i vedtak i endringssak. Dette gjelder også om vedtaket er fattet av overordnet ligningsmyndighet, f.eks. fylkesskattenemnda.

Ligningsnemnda kan i vedtak gi ligningskontoret fullmakt til å avgjøre nærmere avgrensede endringssaker hvor ligningsnemnda har vedtaksmyndigheten, herunder endringsaker etter klage (delegasjon av vedtaksmyndighet). Overligningsnemnda kan ikke delegere vedtaksmyndighet til ligningskontoret.

Ligningskontoret kan overlate til ligningsnemnda å fatte vedtak i enkeltsaker som ligningskontoret har fått fullmakt til å avgjøre.

Om ligningskontorets adgang til å ta opp endringssaker av eget tiltak, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

##### **4.2.2 Regler vedrørende fullmakt til ligningskontoret (delegasjon)**

Fullmakt (delegasjon) til ligningskontoret vedtas i ligningsnemnda. Vedtaket gjelder inntil videre dersom det ikke inneholder tidsbegrensning.

Ligningsnemnda kan ikke gi fullmakt til ligningskontoret til å fatte vedtak i endringssak som gjelder:

- tilleggsatt, bortsett fra endring til forsinkelsesavgift når den manglende selvangivelsen og/eller næringsoppgaven leveres innen klagefristen
- endring til skade for skattyteren av ligningsmyndighetenes skjønnsmessige fastsettelse eller anvendelse av skattelovgivningen
- ligningsnemndas eller ligningskontorets vedtak i endringssak, når vedtaket er truffet uten varsel til skattyter og skattyter krever vedtaket brakt inn for samme instans

Selv om en endringssak er delegert til ligningskontoret kan den i de aller fleste tilfeller ikke avgjøres av personer som er ugilde, se stikkord «Ugildhet (inhabilitet)». Er ligningssjefen ugild, er alle ansatte på ligningskontoret også ugilde. Oppnevner fylkesskattekontoret en setteligningssjef, vil vedkommende kunne avgjøre saken etter delegasjon.

Ligningsnemndas vedtak om å gi fullmakt til ligningskontoret kan ikke påklages.

#### **4.3 Ligningsnemndas vedtaksmyndighet**

##### **4.3.1 Klage på ordinær ligning**

Ligningsnemnda fatter vedtak i endringssak etter klage når klagen gjelder den ordinære ligning, herunder forhåndslikning, for vedkommende inntektsår. Om ligningsnemndas adgang til å gi ligningskontoret fullmakt til å treffe slike vedtak, se ovenfor.

Ligningsnemnda kan kreve å få treffe vedtak i enkeltsaker selv om ligningskontoret har fått fullmakt til å avgjøre slike saker, med mindre ligningskontoret allerede har truffet vedtak i saken.

#### *4.3.2 Klage på endringssak*

Klage på vedtak i endringssak skal normalt ikke avgjøres av ligningsnemnda. 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, se stikkord «Endringssak - endring uten klage». Klager skattyteren på andre forhold enn det som tidligere er avgjort i en endringssak vedrørende skattyteren, skal klagen avgjøres av ligningsnemnda.

Har ligningskontoret eller ligningsnemnda fattet vedtak i en endringssak uten å gi skattyteren pliktig varsel, kan skattyteren i klage kreve saken inn til fornyet behandling i ligningsnemnda.

I den utstrekning det fremkommer nye opplysninger om faktiske forhold i klage til overligningsnemnda, vil ligningskontoret kunne bringe saken inn for avgjørelse i ligningsnemnda etter reglene om endring uten klage.

#### **4.4 Overligningsnemndas vedtaksmyndighet**

Overligningsnemnda har vedtaksmyndighet i endringssak etter klage når klagen gjelder:

- vedtak truffet av ligningskontor eller ligningsnemnd i endringssak med eller uten klage, når saken ikke er avgjort ved summarisk endring etter lignl. § 9-9. De vanlige regler om klage gjelder selv om klagen til ligningsnemnda er avvist eller
- vedtak truffet av overligningsnemnd i endringssak uten at det er gitt pliktig varsel til skattyteren og skattyteren i klage krever saken inn til fornyet behandling i overligningsnemnda.

Klages et vedtak som er fattet av ligningskontoret/ligningsnemnda om ikke å realitetsbehandle en klage inn for overligningsnemnda, kan denne enten:

- fastholde vedtaket
- utvide saken etter lignl. § 9-5, nr. 6 til selv å avgjøre realitetsspørsmålet dersom skattyter gis fullstendig medhold eller
- fatte vedtak om at saken skal realitetsbehandles og henvise den tilbake til ligningskontoret/ligningsnemnda for realitetsbehandling.

#### **4.5 Fylkesskattenemndas vedtaksmyndighet**

Fylkesskattenemnda har vedtaksmyndighet i endringssak etter klage når klagen gjelder:

- vedtak truffet av overligningsnemnd i endringssak med eller uten klage, herunder fastsettelse av sakskostnader
- vedtak truffet av fylkesskattenemnd i endringssak uten at det er gitt pliktig varsel til skattyteren og skattyteren i klage krever saken inn til fornyet behandling i fylkesskattenemnda eller
- avgjørelse som medfører at samme formue eller inntekt blir skattlagt i flere kommuner i fylket.

#### **4.6 Riksskattenemndas vedtaksmyndighet**

Riksskattenemnda har vedtaksmyndighet i endringssak etter klage når klagen gjelder:

- vedtak truffet av fylkesskattenemnd i endringssak med eller uten klage
- vedtak truffet av Riksskattenemnda i endringssak uten at det er gitt pliktig varsel til skattyteren og skattyteren i klage krever saken inn til fornyet behandling i Riksskattenemnda eller
- avgjørelse som medfører at samme formue eller inntekt blir skattlagt i flere kommuner når kommunene ligger i forskjellige fylker.

#### **4.7 Nemndene generelt, omgjøring av eget vedtak**

Nemndene kan ikke omgjøre eget vedtak etter at vedtaket er meddelt skattyter bortsett fra de tilfeller hvor saken på grunn av manglende varsel til skattyteren tas opp til fornyet behandling etter krav fra skattyteren.

#### **4.8 Flere kommuner**

##### *4.8.1 Generelt*

Klagen behandles av ligningsnemnd/overligningsnemnd for den kommunen hvor fastsettelse mv. som det klages over er foretatt. Er ligningsnemndas vedtaksmyndighet delegert, behandles klagen av ligningskontoret for den aktuelle kommunen.

Klage vedrørende det samlede gjelds- og fordelingsfradrag behandles for personer av ligningsmyndighetene for bostedskommunen og for deltakerlignet selskap av ligningsmyndighetene for den kommune som skal ha selskapsoppgaven. For etterskuddspliktige skal klage som gjelder slike fradrag for inntektsåret 1997 og tidligere behandles av ligningsmyndighetene for hovedkontorkommunen. Fra og med inntektsåret 1998 er fordeling av fradrag ikke aktuelt for etterskuddspliktige.

##### *4.8.2 Flere skattytere har klagerett*

Ved klage over formuesverdien på aksjer er det ligningsmyndighetene for selskapets kontorkommune som har vedtaksmyndigheten uansett om det er selskapet eller skattyter som klager. Det samme gjelder ved klage over RISK.

Ved klage vedrørende inntekt, herunder beregnet personinntekt fra deltakerlignet selskap, er det ligningsmyndighetene for den kommune som skal behandle selskapsoppgaven (alternativt den kommune som skal ha inntekten etter reglene om stedbunden beskatning) som har vedtaksmyndigheten uansett om det er skattyter eller selskapet som klager.

Gjelder klagen beregnet personinntekt fra aksjeselskap, er det i utgangspunktet ligningsmyndighetene for selskapets hovedkontorkommune som har vedtaksmyndigheten. Dette gjelder selv om klagen kommer fra den aktive skattyter. Likevel er det ligningsmyndighetene for den aktives bostedskommune som har vedtaksmyndighet vedrørende begrensning av den enkelte skattyters samlede beregnede personinntekt.

Om hvor klage fra hhv. aksjonær, deltaker og selskap skal leveres, se nedenfor under pkt. 7 «Hvor skal klage leveres».

## **5 Hva kan påklages**

### **5.1 Skattyters klagerett**

#### *5.1.1 Generelt*

Skattyter kan bl.a. klage på ligningsmyndighetenes fastsettelse eller manglende fastsettelse av:

- klasse
- bruttoformue og gjeldsposter
- alminnelig inntekt, dvs. bruttoinntekt og fradragposter, herunder årets underskudd
- skattefradrag eller tillegg
- personinntekt, herunder beregnet personinntekt etter delingsmodellen tilordnet fra selskap. Om begrensninger i den aktive persons klagerett for personinntekt tilordnet fra selskap, se nedenfor
- forsinkelsesavgift
- tilleggsskatt
- fastsettelse/fordeling mv. i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden
- formuesverdier for aksjer i ikke-børsnoterte selskap, se stikkord «Aksjer mv. – formue»
- årets RISK-beløp. Om begrensninger i aksjonærs klagerett for RISK-beløp, se nedenfor
- overpris/underpris ved erverv av andel i deltakerlignet selskap

eller på beregning av:

- skatter og
- trygdeavgift.

Derimot kan skattyteren ikke klage på ligningskontorets beslutning om å ta opp en sak av eget tiltak etter lignl. § 9-5 nr. 1 til 5 eller en nemnds beslutning om ikke å henlegge en sak etter vurderingen i lignl. § 9-5 nr. 7.

#### *5.1.2 Beregnet personinntekt i selskap*

Aksjonærer som blir tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen på grunnlag av aksjeselskapets inntekt, kan på vanlig måte klage på denne personinntekten. Klagen kan ikke omfatte den del av grunnlaget for beregningen som skyldes selskapets alminnelige inntekt. Derimot kan aksjonæren påklage selve beregningen av personinntekten, herunder vilkårene for fastsettelse av personinntekt, fastsettelse av kapitalavkastningsgrunnlaget, begrensning av lønnsfradrag, fordeling av personinntekt på aktive personer mv. Tilsvarende gjelder for person som blir tilordnet slik personinntekt fra aksjeselskap/deltakerlignet selskap bare på grunnlag av identifikasjon med aksjonær/deltaker.

#### *5.1.3 Sakskostnader*

Om klage på sakskostnader, se stikkord «Endrings sak – sakskostnader ved endrings sak».

#### *5.1.4 RISK-beløp*

Om klagerett på RISK-beløp i fastsettelsesåret, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)» og nedenfor under pkt. 5.2.1 «Aksjeselskap».

Skattyter som realiserer aksjer kan påklage RISK-beløp for såvidt gjelder regnefeil, men ikke de beløp som gjelder RISK-beregningen.

#### *5.1.5 Arbeidsgiveravgift*

Om klage på arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

#### *5.1.6 Særfradrag for store kostnader ved sykdom*

Om klage på ligningsmyndighetenes vurdering av vilkårene i sktl. § 6-83 (2), se stikkord «Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne».

#### *5.1.7 Forandring av selvangivelse*

Om skattyters adgang til å forandre sin selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - forandring av selvangivelse».

### **5.2 Klagerett for andre enn skattyter**

#### *5.2.1 Aksjeselskap*

Aksjeselskap kan klage over fastsettelse av RISK-beløp på aksjene i selskapet. Om omfanget av klageretten, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)» under stikkord pkt. 10.1 «Selskapets klagerett».

Aksjeselskap kan klage over formuesverdsettelse av aksjene etter sktl. §§ 4-12 og 4-13. Se nærmere under stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under margstikkord pkt. 12.1.2 «Formelle regler.»

Aksjeselskap kan klage over beregnet personinntekt for aksjonærene.

Om hvor klagen skal behandles, se ovenfor under margstikkord pkt. 4.8.2 «Flere skattytere har klagerett».

#### *5.2.2 Deltakerlignet selskap*

Deltakerlignet selskap kan klage over fastsettelse av formue, alminnelig inntekt og personinntekt fra selskapet.

Om hvor klagen skal behandles, se ovenfor under margstikkord pkt. 4.8.2 «Flere skattytere har klagerett».

#### *5.2.3 Boligselskap som ligned etter sktl. § 7-12*

Boligselskap som ligned etter sktl. § 7-12, kan klage over fastsetting av formue og inntekt i selskapet, selv om formuen og inntekten ligned hos andelshaverne.

### **6 Hvilket år klagen må fremsettes**

#### **6.1 Betinget avsatt gevinst**

Klage som gjelder forhold ved betinget avsatt gevinst, kan fremmes for salgsåret og for eventuelt annet år gevinsten er skattepliktig etter overgangsreglene, selv om den ikke kommer til beskatning vedkommende år fordi den settes av betinget skattefritt.

Det er ikke anledning til å påklage slike forhold for det år gevinsten reinvesteres, overføres gevinst- og tapskonto og/eller etterlignes.

Klage som vedrører anvendelse av gevinsten eller etterligningstidspunktet som f.eks. hva gevinsten kan nedskrives på, fristen for å anvende gevinsten mv., må fremmes for det år gevinsten nedskrives og/eller etterlignes.

#### **6.2 Inntekt/fradrag som tidfestes over flere år, generelt**

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 Inntekt/fradrag som tidfestes over flere år, tilleggskatt**

Selv om inntektstillegg som skal belegges med tilleggskatt tidfestes over flere år, vil tilleggskatten kunne vedtas i det tidligere år hvor inntekstillegget blir behandlet. Tilleggskatt på slik inntekt kan bare påklages i vedtaksåret selv om det ikke blir noe inntektstillegg vedkommende år, og ikke et senere år der inntekten blir tidfestet. Jf. HRD i Utv. 1997/943.

### **6.4 RISK-beløp**

Aksjonær kan først klage over RISK-beløp på aksjer det året aksjene realiseres.

Om frister for selskapets klage over RISK-beregning, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)» under margstikkord pkt. 9.3.3 «Melding om omfordeling av RISK-beløp».

### **6.5 Formuesverdi på aksjer**

Om hvilket år aksjeselskap kan påklage formuesverdsettelse av aksjene, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

### **6.6 Beregnet personinntekt**

#### **6.6.1 Enmannsforetak og deltakerlignet selskap**

Aktiv skattyter som blir tilordnet beregnet personinntekt fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap må klage på fastsettelsen det inntektsåret den gjelder. Dette gjelder også for negativ beregnet personinntekt.

#### **6.6.2 Aksjeselskap**

I forbindelse med ligningen av et aksjeselskap, fastsettes også beregnet personinntekt. Klager selskapet på fastsettelsen, må klagen fremmes innen den ordinære klagefristen for vedkommende inntektsår.

For positiv beregnet personinntekt fra aksjeselskap kan klagen fra den aktive fremmes for det år personinntekten innberettes og tilordnes den aktive, dvs. året etter at selskapet har opptjent den inntekt som danner grunnlaget for beregning av personinntekt.

### **6.7 Over- eller underpris på andel i deltakerlignet selskap**

Deltaker i deltakerlignet selskap kan klage på fastsettelsen av over- eller underpris ved ligningen for det året andelen er ervervet. Han kan ikke påklage fastsettelsen av over- og underpris ved en klage på ligningen det eller de senere år da andelen realiseres.

### **6.8 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 opphør av næring eller 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.

### **6.9 Avskrivningsgrunnlag**

Klage over avskrivningsgrunnlaget i saldosystemet, kan bare fremmes for det år vedkommende begivenhet skulle øke eller redusere saldoen.

## **6.10 Oppregulering av inngangsverdi etter overgangsreglene**

### **6.10.1 Ikke-børsnoterte aksjer**

Om adgang til å oppregulere inngangsverdi for ikke-børsnoterte aksjer ervervet før 1.1.1989, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Skattyteren kan påklage gjennomføringen av oppreguleringen i det år aksjen realiseres. Skattyter kan imidlertid ikke påklage størrelsen av selskapets skattemessige formuesverdi per 1.1.1992, regnskapsmessige egenkapital per 1.1.1992 eller godkjent takst ved oppreguleringen etter den tidligere ssl. kap. 10, jf. sktl. § 19-2 (2).

### **6.10.2 Fast eiendom/arvede formuesobjekter**

Om adgangen til å oppregulere inngangsverdien på visse faste eiendommer/arvede formuesobjekter ervervet før 1992 til verdien per 1.1.1992, se stikkord «Inngangsverdi».

Oppregulering av kostpris for visse faste eiendommer etter overgangsregler til den tidligere skatteloven § 43 5. 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 lengre adgang til å påklage selve taksten eller ligningskontorets avgjørelse om å fastsette verdien til en del av takstverdien.

## **7 Hvor skal klage leveres**

### **7.1 Generelt**

Klagen leveres til ligningskontoret for den kommune hvor skatteoppgjøret er skrevet ut. Dette gjelder også klage til overordnet klageinstans, som f.eks. fylkesskattenemnda.

### **7.2 Flere kommuner**

#### **7.2.1 Forskuddspliktige skattytere**

Klage fra forskuddspliktig skattyter leveres alltid til ligningskontoret for bostedskommunen for det aktuelle inntektsår.

Gjelder klagen (også) fastsettelse i utenby(gd)s kommune, skal ligningskontoret for bostedskommunen sende kopi dit.

Hvis utenby(gd)s ligningskontor mottar klagen direkte fra skattyteren, må ligningskontoret for bostedskommunen varsles, f.eks. per telefon, brev eller ved kopi av klagen. Kopi av klagen må alltid sendes til ligningskontoret for bostedskommunen, dersom den også gjelder fastsettelser foretatt der.

#### **7.2.2 Etterskuddspliktige skattytere**

Klage fra etterskuddspliktig skattyter sendes til ligningskontoret for hovedkontorkommunen. Også for tidligere år enn 1998 er det tilstrekkelig å sende klage til ligningskontoret for hovedkontorkommunen. Dette ligningskontoret må eventuelt oversende kopi av klagen til ligningskontoret for den kommunen hvor den påklagede fastsettelse er foretatt.

Selskapets klage på verdsettelse av formue i ikke-børsnoterte aksjer, årets RISK-beløp og personinntekt i selskapet skal sendes til ligningskontoret for hovedkontorkommunen.

### **7.3 Deltakerlignet selskap/sameie**

Klage fra selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden skal sendes til ligningskontoret for den kommunen hvor selskapsoppgaven skal leveres, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Klage fra deltaker sendes ligningskontoret for bostedskommunen for personlige skattytere og hovedkontorkommunen for selskaper.

#### ***7.4 Skattytere overført til sentral ligning eller uten fast tilknytning til Norge***

Skattytere som ikke har varig tilknytning til riket, samt sjømenn som er skattemessig bosatt i utlandet, skal sende klagen til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

For skattytere som Skattedirektoratet har vedtatt å overføre til sentral ligning, skal klagen sendes Sentralskattekontoret for storbedrifter. Klager på arbeidsgiveravgift og summarisk fellesoppgjør skal likevel sendes ligningskontoret for hovedkontorkommunen.

### **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 stikkord «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 krevet 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 (3).

Felles klagerett foreligger ikke dersom ektefellene er lignet hver for seg (atskilt) fordi:

- ekteskapet er inngått i 2002 eller i tiden fra 1. november til 31. desember 2001 eller
- ektefellene er separert eller til stadighet lever atskilt. Dette gjelder også om separasjonen eller atskillelsen fant sted i tiden fra 1. november til 31. desember 2001.

#### ***8.3 Barn og ungdom***

Vergen har klagerett for barn og ungdom som er umyndige på tidspunktet for klagen.

Barn eller 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 selvstendig for fra det året de fyller 17.

Barn eller ungdom har ikke klagerett vedrørende formue eller inntekt som lignes hos foreldrene.

Foreldre som er verge på tidspunktet for klagen, kan påklage umyndige barns ligning selv om barnet har selvstendig klagerett.

#### ***8.4 Umyndiggjorte***

Vergen har klagerett for personer som er umyndiggjort på tidspunktet for klagen.

### **8.5 Upersonlige skattytere**

Klage på vegne av upersonlige skattytere skal behandles når den er underskrevet av selskapets eller institusjonens styre, formann eller daglig leder.

### **8.6 Deltakerlignet selskap/sameie**

Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden har også rett til å klage på fastsettelse av formue og inntekt (herunder personinntekt) fra selskapet og fordelingen mellom deltakerne.

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 hvor klagen skal behandles, se ovenfor under stikkord pkt. 4.8.2 «Flere skattytere har klagerett».

### **8.7 Bo**

I bo er det hhv. skifteforvalter, bobestyrer, testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger som har klagerett.

## **9 Klagefrist**

### **9.1 Fristens lengde**

Fristen for å klage på ordinær ligning for skattytere som omfattes av juni-utlegget, er seks uker. Klagefristen går i slike tilfeller likevel ikke ut tidligere enn 10. aug. i året etter inntektsåret.

Fristen ellers for å klage på ordinær ligning eller vedtak i endringssak er 3 uker.

### **9.2 Utgangspunkt for fristberegningen**

#### **9.2.1 Ordinær ligning**

Fristen for å klage på ordinær ligning regnes normalt fra da utleggelsen av ligningen ble kunngjort. For de som lignes på grunnlag av selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister og som får ligningen lagt ut i juni, er det utleggingen av denne ligningen som er utgangspunktet.

#### **9.2.2 Forhåndslikning/endringssak**

Fristen for klager på forhåndslikning eller 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 ellers bestemt.

#### **9.2.3 Manglende varsel under ordinær ligning**

Er skattyterens oppgaver fraveket under den ordinære ligning uten at påbudt varsel er sendt, regnes klagefristen på 3 uker fra det tidspunkt skattyteren ble oppmerksom på fraviket. Klagefristen er likevel ikke lengre enn 3 år etter utgangen av vedkommende inntektsår.

Den forlengede klagefrist gjelder bare for den del av ligningen hvor skattyterens oppgaver er fraveket uten påbudt varsel.

#### **9.2.4 Skattyter ber om opplysninger**

Dersom skattyteren innenfor klagefristen ovenfor ber ligningskontoret om opplysninger som han må ha for å klage, f.eks. for etterskuddspliktige i form av utskrift av ligningen, regnes klagefristen på 3 uker fra ligningskontoret har sendt de nødvendige opplysninger. FIN har antatt at en skattyter som hevder å ha behov for ytterligere opplysninger for å kunne levere endelig klage, ikke automatisk har rett til ny klagefrist i medhold av lignl. § 9-2 nr. 6. Ligningskontoret 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.

Ligningskontoret bør gjøre skattyteren oppmerksom på den forlengede frist.

#### *9.2.5 RISK-beløp*

Om klagefrist for RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### **9.3 Avbryting av fristen**

Fristen avbrytes når klagen er levert til ligningskontoret. I praksis bør en også godta postsending datostemplet før fristens utløp, selv om den ikke er rekommandert.

Det forekommer at skattyteren leverer en klage som angis å være en «foreløpig klage» som ikke tilfredsstillers lovens krav om hva en klage skal inneholde. Slik foreløpig klage avbryter ikke fristen.

### **9.4 Fristforlengelse**

FIN antar at det er adgang for vedkommende ligningsmyndighet til å gi utsettelse med klagefristen. Forutsetningen er at det søkes om dette innen klagefristens utløp.

### **9.5 Forholdet mellom klage på summarisk fellesoppgjør og klage på egne forhold**

Arbeidsgivers klagerett på fastsettelse 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 Klagens form og innhold**

Klagen skal framsettes skriftlig. Ligningsmyndighetene kan kreve at en klage på fremmed språk skal være oversatt til norsk. (Unntak gjelder for de nordiske språk, herunder islandsk og finsk, jf. den nordiske språkkonvensjonen av 17. juni 1981).

Klagen skal inneholde bestemte påstander og redegjøre for de forhold påstandene bygger på. Se URD i Utv. 1998/90 om tilfelle hvor brev til ligningskontoret ikke kunne anses som klage.

## **11 Tap av rett til å kreve klagen behandlet**

### **11.1 Generelt**

Dersom skattyter har klagerett, skal hans klage realitetsbehandles.

Skattyteren kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis:

- det ikke er levert pliktig selvangivelse, næringsoppgave eller utenlandsoppgave innen ordinær ligning legges ut, jf. LRD i Utv. 1993/62. Det er ikke tilstrekkelig at selvangivelsen leveres etter utleggelsen, men før klagefristens utløp. (Om omgjøring

av tilleggsskatt til forsinkelsesavgift i slike tilfeller, se stikkord «Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.».)

- han ikke har gitt opplysning om egne forhold som ligningsmyndighetene spesielt har bedt om,
- han ikke har medvirket til spesiell undersøkelse etter pålegg han har fått etter lignl. § 4-10,
- klagen leveres etter klagefristens utløp eller
- klagen ikke fyller lovens krav til form og innhold.

Eventuell avvisning av klagen skal følge reglene om vedtak i endringssak.

### ***11.2 Deltakerlignet selskap***

Selskapets klagerett faller bort dersom det ikke er levert selskapsoppgave. Deltakerne må imidlertid anses å ha sin klagerett i behold, hvis det er selskapet som sådan (styre/daglig leder) som er ansvarlig for innlevering av selskapsoppgaven.

Har selskapet ikke styre eller daglig leder, påhviler det deltakerne å levere selskapsoppgave. Er dette unnlatt, må også deltakerne anses å ha tapt sin klagerett.

### ***11.3 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.

### ***11.4 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. 8 vurderes etter kriteriene i § 9-5 nr. 7 om klagen likevel skal realitetsbehandles. Om vurderingskriteriene, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

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 en formell beslutning med en kort begrunnelse for standpunktet.

## **12 Frist for endring av ligning**

Ligningen kan bare tas opp etter oppfordring (klage) fra skattyteren innenfor de samme frister som gjelder for å ta opp endringssak uten klage. Spesielt er det aktuelt å vurdere om tre-årsfristen for endring til skattyters gunst, er oversittet. Det er tilstrekkelig til å avbryte fristen at oppfordringen (klagen) er kommet inn til ligningskontoret. I praksis bør en også godta postsending datostemplet før fristens utløp, selv om den ikke er rekommandert.

Om fristene, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

### ***12.1 Endring av pensjonspoeng***

Endring av pensjonspoeng etter oppfordring fra skattyter kan gjøres etter ti-årsfristen, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

## **13 Behandlingen av klagen**

Endringssak hvor vedtak skal fattes av ligningsnemnd eller overligningsnemnd, forberedes av ligningskontoret som også utarbeider forslag til vedtak. I særlige tilfeller kan fylkesskattekontoret overta og utøve ligningskontorets myndighet.

Fylkesskattekontoret forbereder klagesaker for fylkesskattenemnda og Skattedirektoratet for Riksskattenemnda.

Før avgjørelse treffes, må det påses at saken er tilfredsstillende belyst. Ofte er det nødvendig å innhente ytterligere opplysninger fra skattyteren. Ligningskontoret er ikke bundet til bare å behandle de forhold som er påklaget men kan ta opp andre forhold av eget tiltak, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

Skattyter har rett til å avgi muntlig forklaring for ligningskontoret. Ligningskontoret kan kreve at skattyteren skriftlig bekrefter en muntlig forklaring dersom skattyteren plikter å gi opplysningene eller vil påberope seg dem. Derimot har ikke skattyteren rett til å møte for nemndene, personlig eller ved fullmektig, for muntlig å redegjøre for de faktiske forhold, se Riksskattenemndas avgjørelse inntatt i Utv. 2000/260.

En må være oppmerksom på at klagen og nye forhold som tas opp kan måtte behandles av forskjellige nemnder. 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.

## **14 Varsel**

Skattyteren bør alltid varsles dersom klagebehandlingen vil lede til høyere skatt eller trygdeavgift, eller til skattlegging av en som tidligere ikke er lignet, herunder at det tas opp spørsmål om å bruke tilleggsatt eller satsen for tilleggsatt økes. Se for øvrig stikkord «Varsel».

Gjelder tillegget formue og/eller inntekt fra et deltakerlignet selskap, må også selskapet varsles. Er det klaget over fastsatt personinntekt etter delingsmodellen i et deltakerlignet selskap, skal alle aktive deltakere varsles om klagen, og gis en passende frist til å uttale seg. Hvis en aksjonær klager over fastsatt personinntekt, skal både de aktive aksjonærene og aksjeselskapet varsles. Hvis aksjeselskapet klager over fastsatt personinntekt skal alle de aktive aksjonærer varsles.

## **15 Krav til vedtaket**

### ***15.1 Vedtakets form og innhold***

#### ***15.1.1 Generelt***

Endringssak avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse hvor det må fremgå hvorledes nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen. Dette gjelder selv om skattyter gis medhold. Dessuten må det fremgå hva som realitetsavgjøres uten endring av fastsettelse.

Vedtaket skal normalt inneholde følgende punkter:

- opprinnelige fastsettelse (det vil være tilstrekkelig å referere til den del av fastsettelsen 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 hvorledes nemnda både rettslig og faktisk har vurdert de spørsmål som er reist i klagen) og
- slutning.

#### *15.1.2 Dissens*

Som hovedregel skal dissenser i nemnda tas inn i nemndas vedtak, eventuelt uten å angi navn. Dissensen kan eventuelt tas inn i møteprotokollen. Dissenser skal begrunnes. Navnet på de som dissenterer skal fremgå av møteprotokollen, se FIN i Utv. 1987/557.

#### **15.2 Krav til nemndenes vedtak**

Nemndene skal i utgangspunktet treffe avgjørelse i samlet møte hvor minst halvparten av medlemmene deltar. Ved stemmelikhet avgjør formannens stemme.

Fylkesmannen (SKD for nemndene ved sentralskattekontorene) kan godkjenne en ordning hvor ligningsnemnda deler seg i avdelinger som består av minst tre av ligningsnemndas medlemmer. Vedtak i avdelingen er da gyldig såfremt:

- de skjer i møter hvor alle avdelingens medlemmer var tilstede eller
- saken har vært forelagt avdelingen skriftlig og alle er enige i avgjørelsen.

Reglene ovenfor gjelder tilsvarende for overligningsnemnda for avdelinger som består av minst to av overligningsnemndas medlemmer.

#### **16 Avslutning/utlegging**

Det er ingen formell avslutning av klagebehandling for et bestemt inntektsår. Resultatet av endringssaker legges ikke ut til offentlig ettersyn.

#### **17 Melding om vedtaket**

Når vedtak i endringssak er ferdigbehandlet, skal ligningskontoret sørge for at skattyteren får utskrift av vedtaket. I tillegg skal meldingen inneholde underretning om klageadgang og frist for å påklage vedtaket.

Er ikke dissensen tatt inn i vedtaket, skal skattyter opplyses særskilt om at avgjørelsen er truffet under dissens samtidig med at han underrettes om vedtaket. Mindretallets begrunnelse bør fremgå av underretningen. Derimot behøver ikke navnet på den som har dissentert fremgå av underretningen. Skattyter kan kreve å bli gjort kjent med alt som er protokollert, se FIN i Utv. 1987/557.

Er det klaget ved fullmektig, f.eks. advokat, skal fullmektigen ha utskriften. Se stikkord «Fusjon av selskap».

Videre skal ligningskontoret sørge for at det blir gitt melding om endring til ligningskontoret for skattyterens bostedskommune, jf. lignl. § 8-6.

#### **18 Endret skatt for ektefeller**

Ved endring av ligning hvor vedtaket er fattet senere enn to år etter inntektsåret, skal endret skatt i sin helhet henføres til den ektefelle som endringen gjelder. Dette gjelder enten skatten økes eller reduseres.



## **19 Renter**

Om bruk av rente, se stikkordene «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger» og «Endringssak - endring uten klage» under pkt. 14 «Renter».

## **20 Sakskostnader**

Om dekning av sakskostnader når overligningsnemnd, fylkesskattenemnd eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til skattyters gunst, se stikkord «Endringssak – sakskostnader ved endringssak». Skattyteren skal underrettes om sin rett til å kreve sakskostnader. Samtidig må skattyteren gjøres oppmerksom på fristen for å reise slikt krav.

# **Endringssak – sakskostnader ved endringssak**

*Lignl. § 9-11. Finansdepartementets veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 16 om adgangen til å få dekket sakskostnader (lignl.). Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

## **1 Kostnad**

Skattyters kostnader i forbindelse med fastsettelse av, klage på eller rettsak om skatt/trygdeavgift og grunnlagene for disse, er ikke fradragsberettiget. Kostnader ved prosess vedrørende eiendomsskatt på ikke-prosentlignet eiendom vil derimot være fradragsberettiget. Om sakskostnader i forbindelse med rettsak som gjelder annet enn skatt/trygdeavgift, se stikkord «Kostnader - juridisk bistand/prosessomkostninger».

## **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 fastsettelse av skatt representerer skattepliktig inntekt, må vurderes konkret i forhold til sktl. § 5-1.

## **3 Det offentliges dekning av skattyters sakskostnader**

### **3.1 Generelt**

En skattyter kan ha krav på hel eller delvis dekning av sakskostnader fra det offentlige når overligningsnemnda, fylkesskattenemnda eller Riksskattenemnda endrer en ligningsavgjørelse til gunst for skattyteren. Det er tilstrekkelig at skattyter har fått delvis medhold i sine anførsler. Dette gjelder uansett om endringen skjer etter klage eller i sak som ligningsmyndighetene har tatt opp av eget tiltak.

Betingelsene er at:

- 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.

Skattyter som har fått helt eller delvis avslag på krav om sakskostnader, har krav på å få dekket kostnader pådratt i forbindelse med å klage på avgjørelsen om sakskostnader, på samme vilkår som ovenfor.

Derimot har skattyteren ikke krav på sakskostnader om ligningsmyndighetene tar opp en endringssak til overprøving i høyere organ f.eks. for å forhøye en fastsettelse, men det høyere organ ikke gjennomfører forhøyelsen.

Om omgjøring av avgjørelse om sakskostnader ved senere endring av ligningen i et overordnet organ, se nedenfor under pkt. 8 «Overprøving av overordnet instans».

En skattyter kan, dersom ligningskontoret har utvist erstatningsbetingende uaktsomhet og vilkårene for erstatning for øvrig er til stede, kreve sakskostnader dekket etter alminnelige erstatningsrettslige regler, sml LRD i Utv. 1996/24.

### **3.2 Hvilke sakskostnader kan kreves dekket**

Sakskostnader som kan kreves dekket ved endringssak for overligningsnemnd, er de kostnader som er pådratt for å fremme saken overfor overligningsnemnda. Derimot dekkes ikke kostnader pådratt i forbindelse med ordinær ligning eller klage til ligningsnemnda, se FIN i Utv. 1985/673. Dette gjelder selv om disse kostnadene har hatt betydning for klagen til overligningsnemnda. Endrer fylkesskattenemnda/Riksskattenemnda til skattyters gunst en avgjørelse som er behandlet av overligningsnemnda/fylkesskattenemnda, kan skattyteren få dekket kostnader han har hatt i anledning endringssaken både for overligningsnemnda, fylkesskattenemnda og/eller Riksskattenemnda.

Det er bare sakskostnader som skattyter må dekke selv, som kan kreves dekket etter ligningsloven, se Riksskattenemndas avgjørelse i Utv. 2001/599.

Følgende er eksempler på direkte og indirekte kostnader som ikke kan kreves dekket:

- kostnader pådratt under ordinær ligningsbehandling eller endringssak for ligningsnemnda og/eller
- kostnader pådratt ved å fremsette kravet om dekning av sakskostnader,
- tappt arbeidsfortjeneste,
- 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 hatt kostnader til bankgaranti ved sikkerhetsstillelse.

### **3.3 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. f.eks. skal det mer til før selskaper med omfattende økonomisk virksomhet oppfyller vesentlighetskravet. Kostnader inntil kr 1500 vil i alminnelighet ikke regnes som vesentlige.

I praksis vil skattyteren bare unntaksvis ha vesentlige sakskostnader når det ikke har vært engasjert sakkyndig bistand, f.eks. advokat eller revisor.

### **3.4 Pådratt med god grunn**

I tilfelle hvor skattyter selv kunne klargjort forholdet, eventuelt etter først å ha fått veiledning fra ligningskontoret, 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.

### ***3.5 Urimelig at skattyter bærer kostnadene***

I utgangspunktet vil det være urimelig at skattyter selv skal bære kostnadene når han under den tidligere behandling av ligningen har lagt fram et fullstendig og korrekt faktum som er blitt bedømt uriktig av ligningsmyndighetene. Dette vil i alminnelighet være tilfelle hvor ligningsmyndighetene kan bebreides for sakens tidligere løsning, f.eks. ved at de har unnlatt å innhente nødvendige tilleggsopplysninger eller når det er gjort klare feil enten fra ligningskontoret eller nemnda(ene)s side. I tilfeller hvor avgjørelsen nødvendigvis vil være sterkt skjønnspreget eller det endelige vedtak fremtrer som usikkert, kan dette være et moment som trekker i retning av å nekte dekning av sakskostnader.

Når et vedtak har fått et galt innhold fordi skattyteren ikke har presentert et fullstendig og korrekt faktum, vil det normalt ikke være urimelig at skattyteren selv bærer sine sakskostnader.

### ***3.6 Hel eller delvis dekning av sakskostnader***

Sakskostnader kan dekkes helt eller delvis.

Utgangspunktet er at hvis først lovens betingelser for å få dekket sakskostnadene er oppfylt, bør kostnadene dekkes fullt ut.

Hvor skattyter får delvis medhold i sine påstander, bør sakskostnader 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 virker urimelig høye, vurdert ut fra blant annet sakens art, forløp og omfang.

### ***3.7 Dokumentasjon***

Så langt det er mulig må kostnadene dokumenteres med regninger, fakturaer mv.

## **4 Underretning til skattyter**

I de tilfelle 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.

## **5 Frist for krav om sakskostnader**

Krav om sakskostnader må være satt fram innen tre uker etter at melding om nemndas vedtak i endringssaken er mottatt.

## **6 Vedtaksmyndighet**

Krav om tilkjenning av sakskostnader behandles av samme nemnd som har fattet vedtak i den endringssak kravet knytter seg til.

Når en skattesak behandles i flere instanser, enten etter klage eller etter lignl. § 9-5, vil utfallet i den enkelte nemnd kunne bli forskjellig. Fremmes det krav om dekning av sakskostnader i slike saker, må kravet vurderes ut fra utfallet i den endelige nemndsbehandling. Sakskostnadskravet skal således stilles i bero til saken har fått sin endelige avslutning i

nemndssystemet. Det er den nemnd som har fattet det endelige vedtak i den aktuelle sak, som skal forelegges sakskostnadsspørsmålet.

## **7 Klage fra skattyter**

Skattyter kan påklage avgjørelse av spørsmål om sakskostnader til fylkesskattenemnda for så vidt gjelder avgjørelse i overligningsnemnd og til Riksskattenemnda for så vidt gjelder avgjørelse i fylkesskattenemnda. Avgjørelse av Riksskattenemnda kan ikke påklages. Det samme gjelder klageavgjørelse av fylkesskattenemnda.

### **7.1 Klagefrist**

Klagefristen er tre uker etter at melding om avgjørelsen er kommet fram til skattyteren.

## **8 Overprøving av overordnet instans**

Vedtak om å tilkjenne en part sakskostnader kan ikke omgjøres av overordnet organ etter at beløpet er utbetalt skattyter.

Omgjøring til skade for en skattyter før dette tidspunkt må skje med utgangspunkt i ulovfestede omgjøringsregler, jf. forvaltningsloven § 35, 5. ledd. Skattyter skal i slike tilfeller varsles om overprøving innen tre uker etter melding om vedtaket er sendt. Endelig melding om at vedtaket er omgjort må sendes skattyter innen tre måneder etter samme tidspunkt. Omgjøring til skade for skattyter hvor en eller begge disse frister oversittes er bare gyldig dersom særlig og kvalifiserte sterke offentlige interesser tilsier en omgjøring. Om et tilfelle hvor slike sterke interesser ikke var til stede, Se URD inntatt i Utv. 1994/694.

Ligningskontoret må underrette fylkesskattekontoret dersom det antar at vedtak i overligningsnemnda om sakskostnader bør omgjøres. Fylkesskattekontoret må underrette SKD dersom det antar at vedtak i fylkesskattenemnda bør omgjøres.

## **9 Utbetaling av sakskostnadene**

Tilkjente sakskostnader dekkes av statskassen.

Sakskostnader for overligningsnemnda anvises av fylkesskattekontoret (for Oslo, ligningskontoret). Ligningskontoret må derfor underrette fylkesskattekontoret.

### **9.1 Morarenter**

Det skal svares morarenter av tilkjente sakskostnader uavhengig av om krav på morarenter er fremsatt. Se for øvrig Sk.nr. 5/1991 inntatt i Utv. 1991/309.

# **Endrings sak - summarisk fellesoppgjør hos arbeidsgiver**

- *Lignl. § 9-5 nr. 8.*
- *Ftrl. § 23-2, 9. ledd.*
- *Sktbl. § 47 nr. 4.*
- *Forskrift av 20. november 1997 nr. 1181 om summarisk fellesoppgjør for krav på skatt og arbeidsgiveravgift til folketrygden (lignl., sktbl. og ftrl.).*

## **1 Formål**

Har en arbeidsgiver unnlatt å innberette eller gjort feil i innberetningene som har berørt mange arbeidstakere, eventuelt også for flere år, kan det medføre mye arbeide å rette opp feilen(e) hos hver enkelt skattyter, både for arbeidsgiveren som må foreta ny innberetning og for ligningsmyndighetene som må ta ligningen for hver skattyter som er berørt av feilen opp til endring for hvert aktuelt år. Spesielt for 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 der arbeidsgiver har betalt ut lønn til flere uidentifiserte personer.

Ved summarisk fellesoppgjør foretas en samlet summarisk korrigering hos arbeidsgiveren av feilene og ikke hos den enkelte ansatte. Korrigeringen vil kompensere for 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 således kun i unntakstilfeller at ordningen med summarisk fellesoppgjør kan benyttes.

## **2 Vilkårene for summarisk fellesoppgjør**

### **2.1 Generelt**

Har en arbeidsgiver ikke levert oppgaver, eller levert uriktige eller ufullstendige oppgaver over ytelser til de ansatte, er et av hovedvilkårene for å treffe vedtak om summarisk fellesoppgjør oppfylt. Bruk av summarisk fellesoppgjør er ikke avhengig av arbeidsgivers samtykke.

Et annet hovedvilkår for å bruke summarisk fellesoppgjør er at det er avdekket slike innberetningsfeil i et ikke ubetydelig omfang for mange ansatte, og at det således vil medføre uforholdsmessige byrder for arbeidsgiveren å frembringe nye eller korrigerede lønns- og trekkoppgaver og for ligningsmyndighetene med etterfølgende endring av ligningen for de aktuelle arbeidstakere. 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:

- antall ansatte endringen vil gjelde for
- om endringen gjelder flere inntektsår
- omfang av underlagsmateriale og mulighetene til å koble dette til den enkelte lønnstaker
- antall ligningskontor som må involveres
- beløpenes størrelse hos hver ansatt (f.eks. mange små beløp)
- om mange ansatte ber om endring av sin ligning

Vedtak om summarisk fellesoppgjør kan treffes selv om arbeidsgiveren i ettertid leverer korrigerede eller fullstendige oppgaver over ytelser til de ansatte, men dette forhold skal tillegges vekt ved vurderingen av om vedtak skal treffes.

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. 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.

## ***2.2 Veiledende retningslinjer for når det kan gjennomføres summarisk fellesoppgjør***

Vedtaket om summarisk fellesoppgjør kan, forutsatt at hovedvilkåret om mangelfull innberetning 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 pst. av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår eller
- minst 100 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 20 pst. av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår eller
- minst 50 saker, og det gjennomsnittlige oppgavepliktige beløp per sak som nevnt ikke overstiger 10 pst. av folketrygdens grunnbeløp for noe inntektsår

Vedtaket skal holde utenfor skattytere som for noen av de aktuelle inntektsår har mottatt ytelse 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 (EØF) 1408/71, er fritatt fra å svare trygdeavgift.

Ligningsmyndighetene bør vurdere hensiktsmessigheten av summarisk fellesoppgjør dersom det er tvil om det utlignede beløp kan inndrives hos arbeidsgiveren.

## **3 Varsel**

Før forslag til vedtak om å bruke summarisk fellesoppgjør fremmes for ligningsnemnda, skal arbeidsgiveren varsles om fremgangsmåten og gis en passende frist for uttalelse.

Varslet 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, henført til bestemt 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 «Beløpsmessig beregningsgrunnlag»
- hvilken sats som skal benyttes ved fastsettelsen av kravet på skatt

Vedtaket skal sendes til arbeidsgiveren med opplysning om adgangen og fristen for å påklage vedtaket.

## **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 innberettet. Det er dette som vil være utgangspunktet for å beregne det beløp arbeidsgiveren skal betale skatt, trygdeavgift og arbeidsgiveravgift av, se nedenfor.

### **5.2 Beløpsmessig beregningsgrunnlag**

Når de ansatte ikke er lignet for beløpene, betyr dette at de har mottatt en nettoytelse uten skattebelastning. Ansvar for arbeidsgiver skal da fastsettes ut fra en oppregulering av nettoytelser til et bruttobeløp (oppgrossing). Beregningsgrunnlaget fastsettes normalt til det dobbelte av verdien av de ikke innberettede ytelser. Om de tilfellene hvor skattesatsen settes til 35 pst. se HRD i Utv. 2002/1. Beregningsgrunnlaget skal spesifiseres på identifiserte skattytere. For andre skattytere skal beregningsgrunnlaget angis samlet for bestemt antall/gruppe som beskrevet ovenfor under pkt. 4 «Vedtaketets innhold».

### **5.3 Fastsettelse av krav på skatt og trygdeavgift**

Det beløp arbeidsgiver skal betale til dekning av de ansattes skatt og trygdeavgift, settes til 50 pst. 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 pst.

### **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. Den prosentvise fordeling beregnes med en desimal.

### **5.5 Fastsettelse av krav på arbeidsgiveravgift**

Arbeidsgiver skal svare arbeidsgiveravgift av beregningsgrunnlaget. Satsene for arbeidsgiveravgift er differensiert etter de ansattes bostedskommune. Ved et summarisk fellesoppgjør er det ikke mulig å fordele grunnlaget for arbeidsgiveravgift nøyaktig. I stedet fordeles samlet brutto grunnlag for arbeidsgiveravgift ved det summariske fellesoppgjør mellom kommunene etter fordelingsnøkkel som nevnt ovenfor.

### **5.6 Vedtaksmyndighet**

Vedtak om at det skal gjennomføres summarisk fellesoppgjør treffes av ligningsnemnda for arbeidsgiverens (hoved)kontorkommune. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren er et selskap som lignes ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Ligningsnemnda kan ikke delegere vedtaksmyndigheten til ligningskontoret.

For arbeidsgivere som ikke har varig tilknytning til riket samt sjømenn bosatt i utlandet og som lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker, jf. lignl. § 2-4 nr. 1 bokstav a, treffes vedtak om summarisk fellesoppgjør av ligningsnemnda 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 for 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 levere oppgaver over ytelser som omfattes av vedtaket bortfaller når vedtak om summarisk fellesoppgjør er truffet.

Forhold som omfattes av vedtak om summarisk fellesoppgjør, kan ikke etter at vedtak er fattet tas opp som ordinær endringssak for den enkelte skattyter eller være gjenstand for klage.

## **8 Tilleggsskatt og tilleggsavgift**

Tilleggsskatt kan ikke ilegges ved summarisk fellesoppgjør.

Derimot kan det ilegges tilleggsavgift på arbeidsgiveravgiften, jf. ftrl. § 24-4.

## **9 Klagerett**

Arbeidsgiveren har rett til å klage på vedtak om å gjennomføre et summarisk fellesoppgjør. Videre kan arbeidsgiveren klage på fastsettelsen mv. Klagen skal behandles av overligningsnemnda.

# **Enmannsforetak - allment**

## **1 Hva er et enmannsforetak**

### ***1.1 Generelt***

Næringsvirksomhet som eies (dvs. drives for egen regning og risiko) av en fysisk person kalles et enmannsforetak. Eier personen to eller flere atskilte næringsvirksomheter, vil alle næringsvirksomhetene inngå i enmannsforetaket.

Begrepet enmannsforetak er bare en beskrivelse av eierforholdet til næringsvirksomhetene. I forhold til alminnelig inntekt, behandles hver atskilt virksomhet i enmannsforetaket for seg, f.eks. i forhold til oppretting av saldoer og gevinst- og tapskonto.

Eies næringsvirksomheten av flere skattytere, vil fellesskapet være et selskap, se f.eks. stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning» og stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».



Om hva som er næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

## ***1.2 Ektefeller***

Eies næringsvirksomheter bare av en eller begge ektefeller og/eller drives den for en eller begges regning og risiko, lignes likevel virksomheten etter reglene for enmannsforetak og ikke etter reglene for deltakerlignet selskap, se URD i Utv. 1999/1490. Dette gjelder uansett om næringsvirksomheten er felleseie eller særeie og uavhengig av om overskuddet fordeles mellom ektefellene etter reglene om felles bedrift. Forutsetningen er at ektefellene lignes felles eller særskilt (ikke atskilt). Dette gjelder selv om det f.eks. selskapsrettslig er stiftet et ansvarlig selskap.

### ***1.2.1 Inngåelse av ekteskap***

Dersom to som i fellesskap driver et selskap som deltakerlignes etter nettometoden inngår ekteskap, skal selskapet lignes som enmannsforetak fra og med det år ligning av ektefellene hver for seg (atskilt) opphører. Dette anses likevel ikke som oppløsning av selskapet, og det skal derfor ikke anses som realisasjon av selskapets aktiva eller foretas noe oppgjør for skatteposisjonene i henhold til sktl. § 14-48. Alle skatteposisjoner overføres uendret til enmannsforetaket (kontinuitet).

### ***1.2.2 Separasjon/skilsmisse***

Ved separasjon/skilsmisse, skal et tidligere felles drevet enmannsforetak 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 stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» under pkt. 12.3 «Felles bedrift når ektefellene lignes atskilt».

Se stikkordene «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering», «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform» og «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## ***1.3 Ikke-meldepliktige samboere***

Eies næringsvirksomheten i fellesskap av ikke-meldepliktige samboere, er det et selskap, ikke et enmannsforetak.

## ***1.4 Barn***

Virksomhet som eies av foreldre og barn i fellesskap behandles skatterettslig som et enmannsforetak så lenge virksomhetsinntekten skal lignes hos foreldrene, se stikkord «Barn og ungdom». I andre tilfelle behandles det som et deltakerlignet selskap.

## **2 Prinsipp for ligning**

### ***2.1 Formue***

Skattyteren lignes som eier av hver enkelt aktiva i enmannsforetaket og skal ha fradrag for foretakets forpliktelser etter de vanlige regler.

### ***2.2 Inntekt***

#### ***2.2.1 Generelt***

Skattyteren anses i prinsippet å inntjene hver enkelt inntektspost og skal ha fradrag for hver enkelt fradragspost.

Inngangsverdier, ervervstidspunkt mv. i enmannsforetaket er eierens inngangsverdi, ervervstidspunkt mv.

### *2.2.2 Opphør av virksomhet*

Opphør vurderes i forhold til hver atskilt virksomhet i enmannsforetaket og følger de vanlige regler for opphør av næringsvirksomhet, se f.eks. stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet» og stikkord «Underskudd».

### *2.2.3 Realisasjon av virksomhet*

Om reglene ved realisasjon av hel eller en selvstendig utskilt del av en virksomhet, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg» og stikkord «Enmannsforetak - generasjonsskifte o.l.».

Om realisasjon av en ideell andel av virksomhet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

### *2.2.4 Tidfesting*

Om tidfesting av inntekt i næringsvirksomhet, se stikkordene om tidfesting.

### *2.2.5 Flere kommuner*

Om skattestedet, se stikkord «Skattestedet».

## **Enmannsforetak - generasjonsskifte o.l.**

*Sktl. § 5-50 (3) og § 6-16. FSFIN 9-8.*

### **1 Generelt**

Om hva som anses som enmannsforetak, se stikkord «Enmannsforetak - allment». Består enmannsforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

Overføring av enmannsforetak i levende live kan foretas:

- til full pris, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg»
- til underpris, se nedenfor
- helt vederlagsfritt, se nedenfor.

Overføringen kan omfatte hele enmannsforetaket, enkeltstående virksomhet eller ideelle deler av en virksomhet. Ved overdragelse av en ideell andel i et enmannsforetak (opptak av kompanjong), oppstår et deltakerlignet selskap. Om skattlegging i forbindelse med slik overdragelse, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering» og «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Nedenfor behandles overdragelser av hele enmannsforetaket, (eller en utskilt del av det) vederlagsfritt eller til underpris. Dette vil som regel være tilfelle mellom slektninger. Ofte består vederlaget bare i overtagelse av gjeld.

Om overgang av enmannsforetak ved arv etter dødsfall, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

## 2 Overdragelsen

I enkelte tilfeller vil det være vanskelig å konstatere på hvilket tidspunkt den reelle overføring av enmannsforetaket har funnet sted, f.eks. ved overføring til mindreårige barn mv. Ved ligningen skal det reelle eierforholdet legges til grunn.

Ved vurderingen av om overdragelsen reelt er gjennomført, må det legges vekt på flere forhold. Det må bl.a. ses på de avtaler som er inngått vedrørende overdragelsen, hvem som har faktisk og juridisk rådighet over virksomhetens eiendeler, hvem som oppebærer avkastningen, hvem som slutter avtaler mv. Videre må det vurderes hvem som legger ned arbeidsinnsats i virksomheten, og om dette har endret seg fra før den påståtte overdragelsen fant sted. Om hvem som skal anses å være eier av formuesobjekter, se også stikkord «Eierbegrepet».

Er virksomheten registrert i Foretaksregisteret vil det ikke være avgjørende hvem som står som eier der, men registreringen kan etter omstendighetene være et av flere momenter som inngår i en helhetsvurdering av hvem som skal anses for reell eier på et gitt tidspunkt.

## 3 Overdragers forhold

### 3.1 Fastsettelse av overdragers inntekt

Det må i overdragelsesåret fastsettes inntekt av enmannsforetaket fra årets begynnelse frem til overdragelsestidspunktet. Driver skattyteren enmannsforetaket ut året, anses ikke virksomheten opphørt dette året.

### 3.2 Virkninger av overdragelsen

#### 3.2.1 Generelt

Ved overdragelse i levende live av et enmannsforetak, behandles det faktiske vederlaget (herunder overtatt gjeld) skattemessig på samme måte som ved et vanlig salg (realisasjon) av de enkelte aktiva som følger med ved overdragelsen. Dette gjelder for overdrageren selv om mottakeren anses å ha mottatt virksomheten ved arveforskudd. Se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg».

#### 3.2.2 Gevinst ved gavesalg

Er det faktiske vederlag (herunder overtatt gjeld) ved overdragelse av enmannsforetaket, høyere enn overdragerens inngangsverdi, er gevinsten skattepliktig etter de vanlige regler. Dette gjelder selv om det er forskudd på arv, herunder fullstendig skifte.

Ved overdragelse av en virksomhet fordeles vederlaget på gjenstandene så langt det er ligningsmessig nødvendig. En fordeling er ligningsmessig nødvendig hvis ikke hele salget behandles skattemessig på samme måte, f.eks. ved at deler av gevinsten er skattepliktig og:

- deler av gevinsten er helt eller delvis skattefrie
- deler av gevinsten skal føres på gevinst-/tapkonto mens andre deler av gevinsten tas til inntekt i realisasjonsåret
- deler av salgssummen skal føres på saldogruppe c mens andre deler av salgssummen skal føres på saldogruppe d,

Hvis to eller flere gjenstander skal behandles skattemessig på samme måte, f.eks. to gjenstander på samme saldogruppe, skal gevinsten/tapet vurderes samlet for denne gruppen, jf. LRD i Utv. 1985/666.

Om eventuell uttaksbeskatning, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### *3.2.3 Tap ved gavesalg*

Er det ytet et vederlag (herunder overtakelse av gjeld) som ligger under markedspris, men som ikke er symbolsk, skal overføringen behandles som en realisasjon. Om hva som er et symbolsk vederlag, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

Er selgerens inngangsverdi, herunder restverdi på avskrivbar saldo, høyere enn omsetningsverdi på overdragelsestidspunktet, er differansen et reellt tap som kan fradragsføres. «Tap» som skyldes 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 aktiva i virksomheten overdratt, settes saldoen til null. Om beregning av restverdi på saldo når ikke alt som inngår i saldo, er overdratt, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### *3.2.4 Tap ved vederlagsfri overføring*

Er det ikke ytet vederlag (heller ikke gjennom overtakelse av gjeld) eller er det ytet et vederlag som er symbolsk, anses overdragelsen ikke som realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet». Det gis derfor bare fradrag for reelle tap i virksomhet, se stikkord «Tap».

### *3.2.5 Overdragerens skatteposisjon*

Overdrager kan ikke overføre sine skatteposisjoner, f.eks. gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo, negativ saldo, betinget avsatte gevinster, nedskrivning på kundefordringer mv. til overtaker, se FIN i Utv. 1986/54.

Overdrageren må fortsette inntekts-/kostnadsføring fra gevinst- og tapskonto og fra negative saldoer og avskrive tomme positive saldoer. Derimot kan overdrageren ikke avskrive på positive saldoer som inneholder driftsmidler.

Overdragerens betinget avsatte gevinster som ikke er anvendt når enmannsforetaket overdras, vil fortsatt kunne benyttes av overdrageren etter de vilkår og regler som gjelder for avsetningen.

Er driftsmidlet overdratt vederlagsfritt, og det ikke er foretatt uttaksbeskatning, må driftsmidlets saldo reduseres med rest saldoverdi uten kostnadsføring, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo». Det samme gjelder salg til pris som ligger under omsetningsverdien og under driftsmidlets inngangsverdi/saldoverdi.

### *3.2.6 Uttak*

Om uttaksbeskatning ved overføring av formuesobjekter vederlagsfritt eller til underpris, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### *3.2.7 Underskudd*

Ved overdragelse av hel næringsvirksomhet, anses denne næringsvirksomheten som opphørt for overdrageren. Dette gjelder selv om overdrageren beholder aktiva i den overførte virksomheten.

Underskudd og fradragsberettiget tap som oppstår i det år enmannsforetaket overdras, kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, også i inntekt som er opptjent etter overdragelse av enmannsforetaket.

Om avskjæring av adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i den opphørte virksomhet, se stikkord «Underskudd».

## **4 Overtakers forhold**

### **4.1 Inngangsverdier**

Om overtakers inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi».

### **4.2 Overtakers skatteposisjon**

Overtaker kan ikke overta overdragerens skatteposisjoner, f.eks. gevinst- og tapskonto, tom positiv saldo, negativ saldo, betinget avsatte gevinster, nedskrivning på kundefordringer mv., se FIN i Utv. 1986/54.

### **4.3 Arveavgift**

Eventuell arveavgift som er betalt ved generasjonsskifte, kan som hovedregel ikke kostnadsføres 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 stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 4 «Fradragsrett for arveavgift».

## **5 Melding til skattefogden**

Om melding til Skattefogden i forbindelse med gave eller overdragelse til underpris, se stikkord «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet».

# **Enmannsforetak - ligning i dødsåret**

*Sktl. § 2-15, § 2-20 og § 14-48 (1).*

## **1 Generelt**

### **1.1 Enmannsforetak**

Om hva som anses som enmannsforetak, se stikkord «Enmannsforetak - allment». Består enmannsforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

### **1.2 Skattesubjekt**

Skattyteren opphører å være skattesubjekt fra dødsfallstidspunktet. Etter dødsfallet tilordnes enmannsforetaket etterfølgerne som kan være dødsbo, gjenlevende ektefelle og/eller arvinger.

## **2 Formue**

Avdøde lignes ikke for formue i dødsåret. Formue som er i behold ved utgangen av dødsåret lignes hos etterfølgerne (gjenlevende ektefelle, arving eller dødsbo). Gjeld som påhvilde avdøde og som ikke er falt bort/gjort opp ved dødsårets utgang, kommer til fradrag hos dødsboet, eventuelt hos gjenlevende ektefelle/arving som har overtatt ansvaret for gjelden.

## **3 Inntekt**

### **3.1 Generelt**

I det året en næringsdrivende dør, må det fastsettes alminnelig inntekt for avdøde fra årets begynnelse og frem til dødsfallstidspunktet. Denne fastsettelsen har blant annet betydning for

særskilt ligning av ektefelle, eventuelt beregnet personinntekt etter delingsmodellen mv. I prinsippet skal det også fastsettes inntekt frem til dødsfallet for enmannsforetak tilhørende gjenlevende ektefelle dersom overskuddet før dødsfallet kreves fordelt mellom ektefellene.

Drives næringsvirksomheten etter dødsfallet, må det fastsettes en inntekt fra dødsfallet og ut dødsåret. Denne inntekt lignes hos etterfølgeren enten det er gjenlevende ektefelle, arving eller dødsbo. Skattelovens regler om skatteplikt, fradragsrett, inngangsverdier, avsetninger, opphør av enmannsforetak mv., kan føre til forskjellige resultater ettersom en inntekt/fradragspost skal lignes hos avdøde eller etterfølgerne (diskontinuitetsprinsippet).

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. En kan normalt ikke fastsette inntekt for hele året under ett og så fordele denne forholdsmessig etter tid eller omsetning mellom avdøde og etterfølgerne. Dette gjelder både med hensyn til størrelsen av den totale inntekt og hvordan den skal fordeles mellom skattyterne. f.eks. skal det ikke gis saldoavskrivninger for avdøde i den inntekt som fastsettes frem til dødstidspunktet. Ofte vil en korrekt fastsetting av inntekt frem til dødsfallet ikke kunne gjennomføres i praksis. Inntekten må da fastsettes ved skjønn.

### **3.2 Inngangsverdi hos etterfølgerne**

Om inngangsverdi hos etterfølgerne (gjenlevende ektefelle, arving eller dødsbo), se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **3.3 Ektefeller**

#### **3.3.1 Gjenlevende ektefelle**

Om hva en gjenlevende ektefelle erverver ved dødsfall og om hva ektefellen anses å eie fra før som boslodd, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo». Reglene for ektefeller i lov av 4. juli 1991 nr. 47 om ekteskap og lov av 3. mars 1972 nr. 5 om arv gjelder ikke for meldepliktige samboere, se «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

#### **3.3.2 Felles bedrift**

Inntekt av felles bedrift fra årets begynnelse til dødsfallstidspunktet, kan fordeles mellom avdøde og gjenlevende ektefelle etter reglene i sktl. § 2-11 (3), se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Inntekt etter dødsfallet fra den tidligere felles bedrift skal lignes hos;

- gjenlevende ektefelle dersom vedkommende overtar boet i uskifte eller
- dødsboet dersom boet skiftes (vanligvis sammensatt skifte), eventuelt den som overtar enmannforetaket etter dødsfallet.

Når inntekt av felles bedrift lignes hos boet, kan ikke gjenlevende ektefelle lignes for en andel av overskuddet etter dødsfallet. Gjenlevende ektefelle kan imidlertid lignes for utbetalt lønn fra boet når vedkommende har arbeidet i bedriften. Om ligning av slik inntekt, se stikkordene om personinntekt.

### **3.4 Ligningsmåten**

Om ligningsmåten ved dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **4 Skatteplikt**

#### **4.1 Generelt**

Om skatteplikt for inntekt fra enmannsforetaket og hvem inntekten skal henføres til når den inntektsføres etter:

- regnskapsprinsippet (enmannsforetak med full regnskapsplikt)
- realisasjonsprinsippet (enmannsforetak med begrenset regnskapsplikt), eller
- kontantprinsippet (i medhold av overgangsreglene)

se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo», «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

#### **4.2 Varelager**

##### **4.2.1 Avdøde**

Ved fastsettelse av avdødes inntekt må det settes en verdi av eventuelt varelager på dødsfallstidspunktet, etter skattelovens alminnelige regler. Se stikkord «Varebeholdning».

##### **4.2.2 Etterfølger**

For den del av varelageret som anses ervervet ved dødsfallet, skal arvinger, gjenlevende ektefelle eller dødsbo bruke varelagerets reelle verdi på dødsfallstidspunktet som inngangsverdi, uavhengig av hvilken verdi som er brukt som utgangsverdi hos avdøde, men likevel ikke med høyere verdi enn det som er lagt til grunn for eventuell arveavgiftsberegning. Den reelle verdi er omsetningsverdi samlet som varelager, dvs. etter nedvurdering for ukurans og prisfall som er inntrådt på dødsfallstidspunktet. For innkjøpte varer vil ofte etterfølgers inngangsverdi måtte settes lavere enn utgangsverdien hos avdøde.

#### **4.3 Arbeid under utførelse**

##### **4.3.1 Avdøde**

Det skal ved fastsettelse av avdødes inntekt i dødsåret settes en verdi for arbeider under utførelse på dødsfallstidspunktet etter de vanlige regler. Se for øvrig stikkord «Arbeider under utførelse i virksomhet».

##### **4.3.2 Etterfølger**

Inngangsverdien hos etterfølgerne for arbeider under utførelse settes til omsetningsverdien, likevel ikke høyere enn grunnlaget for beregning av arveavgift.

#### **4.4 Uttak fra virksomhet**

Uttak foretatt av avdøde behandles fullt ut etter de vanlige regler. Tar gjenlevende ektefelle ut formuesgjenstand etter dødsfallet, behandles dette som uttak etter de vanlige regler. Ved vurderingen av hvorvidt kostpris er kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen slik at vilkårene for uttaksbeskatning foreligger, vil avskrivninger/nedskrivninger foretatt før dødsfallet anses som foretatt av gjenlevende med mindre den aktuelle formuesgjenstand var del av avdødes særeie, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» og stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet». Hvorvidt arving som overtar enmannsforetaket skal beskattes for uttak, vurderes ut fra arvingens forhold uavhengig av avdødes forhold.

### **5 Fradragsberettigede kostnader**

#### **5.1 Generelt**

Kostnader i virksomhet påløpt og tidfestet før dødsfallet fradras i avdødes inntekt.

## **5.2 Utestående fordringer**

### **5.2.1 Avdøde**

Forrige års avsetning for usikre kundefordringer i avdødes virksomhet, skal inntektsføres hos avdøde i dødsåret.

Ved fastsettelse av avdødes inntekt for dødsåret, kan ikke andre utestående fordringer enn kundefordringer nedvurderes. Om maksimal nedvurdering av kundefordringer, se stikkord «Utestående fordringer».

### **5.2.2 Etterfølger**

Arvinger, gjenlevende ektefelle og dødsbo skal i den utstrekning fordringene er ervervet ved dødsfallet, bruke fordringenes reelle verdi på dødsfallstidspunktet - etter at det er tatt hensyn til usikre fordringer - som inngangsverdi. Det skal ikke tas hensyn til den utgangsverdi som er lagt til grunn for avdøde. Det kan likevel ikke brukes høyere verdi enn det som er lagt til grunn ved eventuell arveavgiftsberegning.

## **5.3 Garantifond/garantiarbeider**

Avdødes etterfølgere kan ikke kreve fradrag for kostnader vedrørende garantiarbeider når de tilsvarende salgsinntekter ikke skal skattlegges hos dem. (Disse kostnadene er en forpliktelse overtatt av etterfølgerne i forbindelse med dødsfallet. Disse forpliktelsene skal redusere grunnlaget for arveavgiften).

## **6 Avskrivning/inntektsføring fra saldo i dødsåret**

### **6.1 Avskrivning/inntektsføring etter saldoreglene**

Det skal ikke gjennomføres saldoavskrivning ved fastsettingen av avdødes inntekt i dødsåret. Bruker ikke etterfølgerne driftsmidlene etter avdøde i ervervsvirksomhet etter dødsfallet, kan det heller ikke foretas avskrivninger hos dem. Om oppgjøret for negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- /tapskonto hos avdøde og fastsetting av inngangsverdi hos etterfølgerne for formuesgjenstand overtatt ved dødsfallet, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **6.2 Avskrivning/kostnadsføring utenom saldoreglene**

Inngangsverdi for:

- påkostning på leiet driftsmiddel når skattyteren som leier 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 kostnadsføres/avskrives fordelt over flere år. Slik kostnadsføring/avskrivning kan foretas hos avdøde i dødsåret med en forholdsmessig del regnet etter tid.

Bruker ikke etterfølgerne driftsmidlene etter avdøde i ervervsvirksomhet etter dødsfallet, kan det ikke foretas avskrivninger hos dem.

## **7 Gevinst- og tapskonto**

Om behandling av gevinst- og tapskonto, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **8 Betinget avsatt gevinst**



Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.2.2 «Betinget avsatt gevinst».

### **9 Underskudd**

Se under stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **10 Skogbruk**

Om eventuell avbruddsligning ved dødsfall og om gjennomsnittsligning av arvinger/gjenlevende ektefelle, se stikkord «Skogbruk».

### **11 Pelsdyr**

Om innestående på bonusfond og markedsutjevningfond, se stikkord «Pelsdyr».

### **12 Reindrift**

Om reindrift, se stikkord «Reindrift».

### **13 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 enarving) som er ansvarlige for å levere selvangivelsen.

### **14 Forhåndsligning**

Om forhåndsligning, se stikkord «Forhåndsligning».

## **Enmannsforetak - realisasjon ved salg**

*Sktl. § 2-20.*

### **1 Generelt**

Under dette stikkord behandles bare eiers realisasjon ved salg av enmannsforetak eller en selvstendig del (ikke ideell andel) av dette til full pris. Ved salg av ideell andel etableres et deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

Om hva som anses som enmannsforetak, se stikkord «Enmannsforetak - allment». Består enmannsforetak av flere atskilte virksomheter, gjelder reglene nedenfor for hver virksomhet.

Om overføring av enmannsforetak til eget aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

Om overdragelse av enmannsforetak ved gave eller gavesalg, f.eks. i forbindelse med generasjonsskifte, se stikkord «Enmannsforetak - generasjonsskifte o.l.».

Om overdragelse av eierandel i selskap deltakerlignet etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

Om overdragelse av aksjeselskap ved salg av aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **2 Salg av hele enmannsforetaket**

## **2.1 Generelt**

Salg av enmannsforetak behandles skattemessig som realisasjon av de enkelte eiendeler som følger med ved overdragelsen. Samlet vederlag for hele enmannsforetaket må deles på de enkelte eiendeler så langt fordelingen får betydning for skattlegging av selger og/eller kjøper, f.eks. for:

- skattefrihet for gevinst ved f.eks. salg av jordbrukseiendom
- tidfesting av inntekter og kostnader
- nedskrivning av vederlag på saldo for selger
- gevinstberegning for selger eller
- inngangsverdi for kjøper

## **2.2 Vederlag**

### **2.2.1 Generelt**

Som vederlag medregnes 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 formuesgjenstander som overdras fra kjøper til selger slik som fast eiendom, løsøre, aksjer mv. Se for øvrig stikkord «Utgangsverdi».

### **2.2.2 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. Bruksretten beskattes løpende i ettertid inntil den opphører.

### **2.2.3 Pensjon, kår mv. utbetalt av kjøper**

Kapitalisert verdi av selgers krav på ytelser som pensjon, livrente o.l., som skal utbetales av kjøper, regnes ikke med i vederlaget som fordeles på de enkelte eiendeler verken hos selger eller kjøper. Om de særlige regler hos kjøper for den kapitaliserte verdi av føderåd (kår) ved kjøp av jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - allment».

Ved betaling av periodiske ytelser, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon eller en avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsene, er ikke avgjørende.

Skal de periodiske ytelser løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses utbetalingen ikke som pensjon, men som avdrag på salgssum.

Skal de periodiske ytelser løpe med uendret størrelse frem til den berettigedes død og da falle bort i sin helhet, anses utbetalingen som pensjon og ikke som avdrag på salgssum, jf. HRD i Utv. 1977/77.

I andre tilfelle 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
- ytelsen skal løpe til den berettigedes død, likevel slik at den faller bort på en bestemt dato om den berettigede skulle leve lenger.

Det må da vurderes konkret om forholdet reelt har karakter av pensjon eller blandet ordning. Så langt som ytelsene ikke er pensjon, behandles de på samme måte som et vanlig vederlag.

#### *2.2.4 Pensjon utbetalt av forsikringsselskap mv.*

Ordner kjøperen pensjonen gjennom et forsikringsselskap eller annen utenforstående i forbindelse ved overdragelse av virksomheten, behandles kjøpesummen for pensjonen som del av salgssummen for virksomheten både for kjøper og selger. Kjøper skal ikke i tillegg ha fradrag for de periodiske ytelser. Selger skal skattlegges for skattepliktig del av de årlige utbetalingene etter reglene for kjøpt livrente, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)».

#### *2.2.5 Spesielt om selgers omkostninger*

Selgers omkostninger mv. ved salget skal gå til reduksjon av salgsvederlaget hos selger. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til annonser, salgstakst og meglerprovisjon.

#### *2.2.6 Spesielt om kjøpers omkostninger*

Kjøpers omkostninger ved kjøpet skal tillegges inngangsverdien. Det vil f.eks. gjelde kostnader til tinglysningsgebyr for fast eiendom. Vedrører ikke kostnadene bestemte formuesgjenstander, fordeles de forholdsmessig. Se også stikkord «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.».

### **2.3 Fordeling av vederlaget på de enkelte formuesgjenstander**

Samlet vederlag fordeles på de enkelte overdratte formuesgjenstander som f.eks.:

- omsetningseiendeler (varebeholdning, kundefordringer mv.),
- avskrivbare driftsmidler (i saldogruppe a-d 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) og/eller
- konsesjoner og andre immaterielle eiendeler

Om bedriftsoverdragelser som kombineres med regulering av aktive eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet (earn-out), se stikkord «Utgangsverdi» under pkt. 7.4 «Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)»

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 vederlaget foretas skjønnsmessig, i hovedregelen etter omsetningsverdien, likevel slik at fordeling av de enkelte deler av en bygning foretas på grunnlag av leieverdien. Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den fordeling som partene har foretatt.

Ved fordelingen settes kontanter, bankinnskudd o.l. til nominell kroneverdi og avregnes krone mot krone. Utestående fordringer settes til reell nåverdi. Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den nedskrivning på kundefordringer som er godtatt for tidligere år. Dersom det totale vederlaget overstiger omsetningsverdien for de fysiske eiendeler som overdras, vil det overskytende være vederlag for ikke fysiske verdier, som f.eks. forretningsverdi (goodwill), leierett, patentrett, fiskekvote, melkekvote mv.

### **3 Selgers forhold ved salg av hele enmannsforetaket**

#### **3.1 Fastsettelse av selgers inntekt i salgsåret**

Det må fastsettes en inntekt av enmannsforetaket hos selger i salgsåret regnet fra årets begynnelse og frem til salgstidspunktet.

Når hele enmannsforetaket selges, regnes dette som opphør av enmannsforetaket. Driver selgeren virksomheten ut året, regnes ikke vedkommende virksomhet som opphørt dette året.

Driver selgeren flere virksomheter og selger en av virksomhetene, anses dette som opphør av denne virksomheten, selv om selgeren fortsetter den øvrige næringsvirksomhet i enmannsforetaket.

Om fastsettelse av netto virksomhetsinntekt ved opphør av enmannsforetak, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

#### **3.2 Underskudd**

Underskudd og tidfestet tap i det år virksomheten selges, kan kreves fratrukket i annen skattepliktig inntekt samme år, også i annen inntekt som er opptjent etter salget av enmannsforetaket i opphørsåret.

Om avskjæring av adgang til fremføring og om tilbakeføring av underskudd i det opphørte enmannsforetaket/virksomheten, se stikkord «Underskudd».

#### **3.3 Solgte eiendeler**

##### **3.3.1 Varebeholdning og kundefordringer**

Vederlag for varebeholdning og gevinst/tap ved salg av kundefordring, føres i regnskapet og skattlegges/fradragsføres i salgsåret.

##### **3.3.2 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a-d**

Driftsmidler som saldoavskrives kan ikke avskrives i opphørsåret.

Ved realisasjon hvor eiendomsretten overføres senest i opphørsåret kan vederlag for avskrivbare driftsmidler i gruppe a-d, helt eller delvis medtas til inntekt i realisasjonsåret. Den del av vederlaget som ikke inntektsføres, må føres til fradrag på saldo for driftsmidlet. Om behandling av positiv eller negativ saldo og realisasjon etter opphørsåret, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet». Om de særlige reglene for behandling av vederlag for forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

##### **3.3.3 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe e-i**

Driftsmidler som saldoavskrives kan ikke avskrives i opphørsåret.

Vederlag, herunder erstatning, for avskrivbare driftsmidler i gruppe e-i, kan helt eller delvis inntektsføres i realisasjonsåret dersom eiendomsretten overføres senest i opphørsåret. Den del av vederlaget som ikke er inntektsført, går inn i en gevinst- og tapsberegning. Gevinst/tap ved realisasjon føres på gevinst- og tapskontoen.

##### **3.3.4 Andre driftsmidler**

Driftsmidler som avskrives lineært kan avskrives i realisasjonsåret frem til den måned driftsmidlet realiseres. Gevinst ved salg av driftsmidler i næring som er ikke-avskrivbare, avskrivbare utenfor saldoreglene eller kostnadsført direkte, kan inntektsføres. Gevinst ved

salg av slike driftsmidler realisert til og med opphørsåret føres på gevinst- og tapskontoen i den utstrekning gevinst ikke er inntektsført. Tap ved salg av driftsmidler, til og med opphørsåret, skal føres på gevinst- og tapskonto. Gevinst/tap på verdipapirer, fordringer eller andre finansielle eiendeler kan ikke føres på gevinst- og tapskonto, men føres til inntekt eller fradrag i realisasjonsåret.

Utenfor næringsvirksomhet skal gevinst inntektsføres og tap fradragsføres i realisasjonsåret for alle driftsmidler som ikke saldoavskrives. Om behandling av vederlag for egenutviklet forretningsverdi (goodwill), se «Forretningsverdi (goodwill)».

### *3.3.5 Egen bodel i avskrivbart bygg*

Om skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap på egen bodel i avskrivbart bygg, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

### *3.3.6 Jord og skogbrukseiendom*

Om eventuell skattlegging av gevinst på jord- og skogbrukseiendom og om tapsfradrag, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

## **3.4 Selgers skatteposisjoner**

### *3.4.1 Tidligere betinget avsatte gevinster*

Selgers betinget avsatte gevinster som ikke er anvendt når virksomheten selges, vil fortsatt kunne benyttes av selgeren etter de vilkår og regler som gjelder for avsetningen. Kjøper kan ikke overta og oppfylle de vilkår og forpliktelser som gjelder for avsetningen.

### *3.4.2 Tom positiv saldo*

Tom positiv saldo (tap) i saldo gruppe a-d kan ikke overføres til kjøperen. Selger må fortsette å avskrive på saldoen.

### *3.4.3 Negativ saldo*

Om inntektsføring av negativ saldo hos selger, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Negativ saldo hos selgeren kan ikke overføres til kjøperen. Således kan ikke kjøper inntektsføre eller fylle opp selgers negative saldoer.

### *3.4.4 Gevinst- og tapskonto*

Gevinst- og tapskonto kan ikke overføres til kjøperen. Selger skal fortsatt inntekts-/kostnadsføre fra kontoen etter salget.

### *3.4.5 Selvassuransesfond*

Selvassuransesfondet skal inntektsføres hos selger innen fristen for vedkommende avsetning, jf. sktl. § 8-6.

### *3.4.6 Skattefrie fondsavsetninger innen pelsdyrnæringen*

Om behandling av fondsavsetning innen pelsdyrnæringen, se stikkord «Pelsdyr».

## **3.5 Eiendeler som ikke følger med ved salget**

### *3.5.1 Omsetningseiendeler*

Hvis verdien av omsetningseiendeler som selgeren tar ut til privat bruk eller gaveoverføring overstiger anskaffelsesverdi, er differansen skattepliktig inntekt.

### *3.5.2 Driftsmiddel*

Om opphør av adgangen til avskrivning på driftsmidler ved opphør av næring, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

Hvis verdien av driftsmidler som skattyter beholder til privat bruk eller nytter til gaveoverføring i forbindelse med salg av virksomheten overstiger inngangsverdien, er differansen skattepliktig inntekt dersom kostprisen tidligere er kommet helt eller delvis til fradrag ved ligningen, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om salg etter opphørsåret av driftsmidler i det solgte enmannsforetak, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

## **3.6 Forhold etter salget**

### *3.6.1 Manglende betaling etter salget*

I hvilke tilfeller manglende betaling av vederlag kan fradras som tap, og tidspunktet for fradrag, se stikkord «Utestående fordringer» under margstikkord pkt. 6 «Tap på utestående fordringer».

### *3.6.2 Reklamasjon fra kjøper*

Reklamasjon fra kjøper kan føre til at selger må redusere vederlaget for en formuesgjenstand. Reduksjon av tidligere avtalt vederlag som følge av reklamasjon, skal komme til fradrag hos selger ved direkte kostnadsføring i det året reklamasjonskrav er fremmet og godtatt av selgeren. Forutsetningen for dette er at eventuell gevinst ved salget var skattepliktig.

### *3.6.3 Pensjon/bruksrett*

Mottatt pensjon og vederlagsfri bruk av bolig mv. er skattepliktig for mottakeren.

## **4 Betydningen av salget for driftsmidler, skatteposisjoner mv.**

Om skattemessige konsekvenser for driftsmidler, skatteposisjoner mv., se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

## **5 Kjøpers forhold**

### **5.1 Inngangsverdier**

Om kjøpers inngangsverdi for de enkelte formuesgjenstander, se foran om hva som er vederlag og fordeling av vederlaget på de kjøpte eiendeler. Se også stikkord «Inngangsverdi».

### **5.2 Jordbrukseiendommer**

Om fordeling av vederlaget for jordbrukseiendom på de enkelte deler, se stikkord «Jordbruk - allment».

### **5.3 Pensjonsytelser, kår mv.**

Kjøper har fradragsrett for utbetaling av pensjonsytelser i forbindelse med overtagelse av enmannsforetak etterhvert som utbetaling finner sted. Om når en periodisk ytelse skal anses som pensjon, se foran under pkt. 2.2.3 «Pensjon, kår mv. utbetalt av kjøper».

Om fradrag for føderåd (kår), se stikkord «Føderåd».

# Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn

*FSFIN § 14-3-1.*

## **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 (kontantprinsippet). Dette gjelder selv om lønnen eller pensjonen er opptjent et annet år og derfor blir utbetalt på etterskudd. Det er skattepliktig 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 pensjon og renter. Om inntektsføring av renter ved forsinket betaling, se stikkord «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 trygdekontorene i henhold til lov, herunder foreløpig uførestønad, 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. Dette gjelder likevel bare når skattyteren har skattemessig fordel av det alle årene sett under ett.

### **2.2 Utland**

Dersom skattyteren ikke har vært lignet som innenlandsboende for ett eller flere år i opptjeningsperioden, må det tas stilling til skatteplikt for pensjonen for hvert av årene. Ville ikke pensjon for noe år i opptjeningsperioden vært skattepliktig til Norge, må denne del av pensjonen fratrekkes ved skattleggingen av det etterbetalte beløp. Se stikkordene om utland.

### **2.3 Spesielt om renter på etterbetalingen**

Renter på etterbetaling av pensjon skattlegges i det år det treffes vedtak om etterbetaling. Det foretas derfor ingen omberegning av skatt på rentene slik det gjøres for pensjon. Er de alminnelige vilkårene for skattenedsettelse til stede, jf. sktbl. § 41 og § 42, kan skattyter etter at ligningen er utlagt, søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Søknaden sendes skatteoppkreveren i kommunen.

### **2.4 Forskuddsstadiet**

#### **2.4.1 Generelt**

Etterbetalinger av pensjoner fra private pensjonsordninger samt etterbetalinger i henhold til folketrygdloven, krigspensjoneringslovene mv., kan samlet gjelde store beløp. Verken den

private pensjonsinnretning eller trygdekontoret skal foreta slik utbetaling før det er innhentet opplysninger fra ligningskontoret om hvor mye som skal trekkes i skatt i etterbetalingsbeløpet. Så snart vedtaket om etterbetaling foreligger, skal det settes opp en beregning over utbetalingen for det enkelte år. En kopi av vedtaket og beregningen sendes ligningskontoret som foretar beregning av forskuddstrekket. Tilstås skattyter uførepensjon med tilbakevirkende kraft, skal det foretas omberegninger og gis særfradrag for de tidligere år, selv om tilståelsen av uførepensjon ikke fører til utbetaling fra trygdekontoret. Det skal likevel ikke foretas omberegning eller gis særfradrag for det tidsrom skattyter har mottatt sykepengar.

For skattepliktige etterbetalinger må det foretas to alternative beregninger.

1. Det ene alternativ er å anse hele det utbetalte beløp som inntekt i utbetalingsåret og beregne den skatt som da vil fremkomme.
2. Det annet alternativ er at bare den del av pensjonsutbetalingen som gjelder pensjon for utbetalingsåret, anses som inntekt for dette år, mens det som er etterbetaling av pensjon for tidligere år, anses som inntekt i de respektive år pensjonen er beregnet for.

Skattyteren har krav på å bli skattlagt etter det alternativ som gir lavest skatt sammenlagt. Eventuell rentegodtgjørelse skal holdes utenfor ved sammenligningen.

#### *2.4.2 Renter på etterbetaling*

Renter på utbetaling inngår ikke i trekkgrunnet. Utbetales renter på etterbetaling samtidig med etterbetaling av pensjon, bør forskuddstrekket justeres til også å inkludere skatt av renteinntekten. Utbetales rentene separat og til annen tid, skal ligningskontoret enten justere forskuddstrekket eller skrive ut forskuddsskatt. Mottaker av etterbetalingen må i alle tilfelle underrettes om fremgangsmåten på trekkstadiet og de løpende økonomiske virkningene for pensjonisten.

#### *2.4.3 Beregningsmåten*

Beregning av forskuddstrekk etter det ovennevnte «annet alternativ» vil bestå av følgende tre deler:

- beregning av den mulige «merskatt» for tidligere år som fremkommer når de etterbetalte pensjonsbeløp for tidligere år tillegges den allerede lignede inntekt for vedkommende år. For å kunne utføre denne beregning vil det være nødvendig å ta utskrift av pensjonistens og eventuelt ektefellens ligning for etterbetalingsårene. For hvert av årene foretas en omberegning av skatten, herunder trygdeavgift og eventuell toppskatt. Den etterbetalte pensjonen legges ved denne skatteberegningen til den tidligere lignede inntekt. Det tas hensyn til særfradrag som pensjonsutbetalingen gir rett til, i den utstrekning slikt fradrag ikke allerede var tatt i betraktning ved den opprinnelige ligning. Eventuelt blir det også tale om korrigerende av minstefradrag. Videre må det tas hensyn til ev. skattebegrensning. Ikke sjelden vil merskatten kunne bli negativ for ett eller flere av årene. I noen tilfeller kan det ved beregningen av merskatten bli aktuelt å regne med en annen ligningsmåte for ektefellene enn den som er anvendt ved den opprinnelige ligning. Men hele merskatten, også om denne blir negativ, skal henføres til den ektefelle som etterbetalingen gjelder. Har begge fått etterbetaling, må merskatten fordeles mellom dem for hvert år. Når slik beregning er foretatt for alle etterbetalingsårene, fremkommer da «sum merskatt», et uttrykk som vil bli brukt i den videre fremstilling nedenfor. Sum merskatt kan unntaksvis være



negativ, dvs. at henføring av etterbetalingsbeløpene til vedkommende inntektsår vil føre til at skattyteren skal ha penger igjen av den opprinnelige betalte skatten.

- beregning av det forskuddstrekk som må foretas i den del av etterbetalingen som gjelder pensjon for inneværende inntektsår. For å komme frem til det riktige beløp er det nødvendig med opplysninger om pensjonistens øvrige inntekts- og formuesforhold i utbetalingsåret og eventuelt trekk i andre inntekter.
- endelig fastsettes det trekk som skal finne sted i de fremtidige månedlige pensjonsutbetalinger for utbetalingsåret.

Det samlede trekk som trygdekontoret må gjøre i den forestående etterbetaling utgjøres altså av:

- sum merskatt på grunn av etterbetaling for tidligere år,
- forskuddstrekk i etterbetaling av pensjon for inneværende år frem til utbetalingstidspunktet og
- forskuddstrekk til dekning av skatt på renter.

Ved beregning av det samlede beløp som skal trekkes i etterbetalingen, skal det tas hensyn til eventuell negativ merskatt for ett eller flere av årene.

Dersom de ovennevnte beregninger kan påregnes å ta noe tid, kan ligningskontoret gi trygdekontoret beskjed om å trekke et beløp i etterbetalingen, avpasset slik at en kan være sikker på at trekket er stort nok. Dermed vil pensjonisten kunne få en del av sine penger utbetalt og trygdekontoret vil straks kunne komme i gang med de månedlige pensjonsutbetalinger. Deretter fullfører ligningskontoret den mer nøyaktige beregning av sum merskatt og trekket for øvrig og gir eventuelt skatteoppkreveren anvisning på tilbakebetaling til skattyteren av det som er trukket for mye.

#### *2.4.4 Avgifter til folketrygden*

Trygdeavgift skal omberegnes.

#### *2.4.5 Toppskatt*

Eventuell toppskatt skal omberegnes og herunder må personinntekt fastsettes på ny.

### **2.5 Ligningen**

#### *2.5.1 Skatt på alminnelig inntekt*

Tilstås skattyter uførepensjon med tilbakevirkende kraft, skal det foretas omberegning og gis særfradrag for de tidligere år uavhengig av om det faktisk skjer noen utbetaling, såfremt dette samlet fører til lavere skatt og trygdeavgift. Det skal likevel ikke gis særfradrag for det tidsrom etterberegnet uførepensjon ikke overstiger tidligere utbetalte sykepengene, slik at det ikke utbetales uførepensjon for tidsrommet.

#### *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 (inkludert etterbetaling) og skal ikke omberegnes.

#### *2.5.5 Ligning av etterbetalingsåret*

Av den samlede utbetalte pensjon trekkes ut den del som gjelder etterbetaling for tidligere år slik at beløpet under post 2.2 i selvangivelsen bare kommer til å inneholde pensjon for selve utbetalingsåret. Eventuelt må minstefradrag og mulige andre fradrag rettes.

Gjelder det ektefeller skal hele merskatten - også om denne blir negativ - henføres til den pensjonsberettigede ektefelle.

Har begge fått etterbetaling, må merskatten fordeles mellom dem hvis de for utbetalingsåret blir lignet særskilt eller får skatten fordelt.

#### *2.5.6 Skatteoppgjøret*

Skatteoppgjørblanketten vil på denne måten bare vise som inntekt det som er opptjent i selve inntektsåret, og spesifisert for hver skattart, skatten på denne inntekten. Til slutt legges så sum merskatt til med teksten: «Skatt og trygdeavgift av etterbetalt pensjon for tidligere år».

Er den samlede merskatten negativ, vil beløpet bli trukket fra i sum ilignede ordinære skatter på formue og inntekt, samt trygdeavgift, med tekst «Korrigeringsavgift pga. etterbetalt pensjon/trygdeytelser for tidligere år».

Unntaksvis kan den negative merskatten 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 er det praksis for å lempe skatten etter sktl. § 41, jf. SKD melding nr. 12/2002. Skatten kan i særlige tilfeller settes ned til det beløp skatten ville ha utgjort om lønnen var blitt utbetalt i opptjeningsåret. (For feriepenge, det året de skulle vært utbetalt). Trygdeavgiften skal også nedsettes.

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.

Foreligger noen av de billighetsårsaker som skattebetalingsloven nevner, skal likevel søknad om lemping vurderes konkret og uavhengig av ovennevnte beløpsgrense. Lemping bør som regel unnlates når omberegningen viser at beløpet (skatt og trygdeavgift) blir mindre enn kr 1 000. Se for øvrig SKD melding nr. 12/2002 punkt 3.2.2 bokstav b.

#### **3.2 Spesielt om renter på etterbetalingen**

Er de alminnelige vilkårene for skattnedsettelse til stede, jf. sktl. § 41 og § 42 og SKD melding nr. 12/2002, kan skattyter etter at ligningen er utlagt, søke om nedsettelse av skatten til det beløp skatten ville ha vært om rentene var blitt fordelt på de respektive inntektsår. Søknaden sendes skatteoppkreveren i kommunen.

#### **4 Bonus i forsvaret**

Om etterbetaling av bonus i Forsvaret, se stikkord «Militære».

#### **5 Etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall**

Om etterbetalt lønn, pensjon mv. etter dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **Faglitteratur**

*Takseringsreglene § 1-3-23 «Fradrag for faglitteratur».*

### **1 Vilkår for fradrag**

#### ***1.1 Generelt***

Kostnader til faglitteratur er som hovedregel bare fradragsberettiget når anskaffelsen er nødvendig for at skattyteren skal kunne følge med i utviklingen innen sitt yrke. Kostnader til litteratur for vanlig grunnutdanning, videreutdanning og/eller spesialiseringsoyemed er således normalt 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 dekker. Om fradragsrett for slike kostnader i visse tilfeller og om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se stikkord «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, smlg HRD i Utv. 1980/618.

#### ***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 stikkord «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 stikkord «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 stikkord «Kunstnere».

#### ***1.7 Journalister***

Om kjøp av faglitteratur for journalister, se stikkord «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 1 350, uten at nærmere spesifisering kreves.

Kreves det fradrag for høyere beløp, må kostnadene spesifiseres og dokumenteres, samtidig som nødvendigheten av litteraturanskaffelsen må godtgjøres.

### ***2.3 Arbeidsgiver holder faglitteratur***

En må ellers være oppmerksom på at arbeidsgiveren i de fleste tilfeller vil kjøpe inn den faglitteratur som er nødvendig for de ansatte. Dette er det mest vanlige både i næringslivet og i offentlig administrasjon. For lønnstakere i undervisningsstilling (lærere, lektorer osv.) kan forholdet ofte være annerledes. I tilfeller hvor det er grunn til å regne med at arbeidsgiveren holder litteratur anvendes ikke standardsatsen. I stedet gis i tilfelle fradrag for dokumenterte, faktiske kostnader.

## **Finansielle instrumenter - begreper**

### **1 Definisjoner**

#### ***1.1 Opsjon***

##### ***1.1.1 Generelt***

En opsjon er en avtale mellom innehaver og utsteder. Når alle de nedenfor nevnte kriterier er oppfylt foreligger en opsjon. Opsjonsavtalen:

- gir innehaveren en rett, men ikke plikt
- til å kjøpe (kjøpsopsjon/call option) eller selge (salgsopsjon/put option)
- et formuesobjekt (det underliggende objekt)
- fra/til utsteder
- i løpet av en bestemt tidsperiode (amerikansk opsjon) eller på et angitt tidspunkt (europeisk opsjon) og
- til en forhåndsbestemt pris (innløsningsprisen).

I noen tilfeller er det avtalt eller forutsatt at det istedenfor levering av det underliggende objekt, skal foretas en differanseavregning, se nedenfor under pkt. 2.5 «Differanseavregning». For aksjeopsjoner som handles over Oslo Børs er denne muligheten stengt.

Det underliggende objekt kan også være en verdi-indikator (f.eks. en indeks), og ikke et formuesobjekt. I slike tilfeller må det alltid foretas en differanseavregning.

Opsjonen skiller seg fra salgsvtalen ved at bare en av partene (utstederen, men ikke innehaveren) er bundet til å kjøpe/selge.

##### ***1.1.2 Finansiell opsjon***

Med finansiell opsjon i relasjon til sktl. § 9-10 menes opsjoner som har følgende underliggende objekter:

- aksjer i norske eller utenlandske aksjeselskaper enten aksjen er børsnotert eller ikke. 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 hvorvidt opsjonen er børsnotert eller ikke.

Tegningsrett til aksjer og warrants, behandles ikke som en finansiell opsjon.

## **1.2 Terminkontrakt**

### *1.2.1 Generelt*

En terminkontrakt er en kontrakt om å kjøpe/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. Oppgjør og levering vil skje på et senere tidspunkt enn kontraktsinngåelsen. Terminkontrakter blir enten avsluttet gjennom levering av den underliggende formuesgjenstand, ved at det foretas en differanseavregning eller ved stengningshandel, se nedenfor.

En terminkontrakt behøver ikke være børsnotert eller beregnet på omsetning i regulerte markeder.

Terminer deles inn i forwardkontrakter og futureskontrakter.

### *1.2.2 Forward*

En forwardskontrakt er en avtale om et fremtidig kjøp/salg der pris, mengde og kvalitet på det underliggende objekt og tid og sted for levering er bestemt på forhånd. På oppgjørstidspunktet kan terminen gjøres opp fysisk eller finansielt (differanseavregning).

### *1.2.3 Future*

En futurekontrakt er en spesiell type terminkontrakt, kjennetegnet ved at gevinst- og tap avregnes daglig med godskrivning/belastning av hver enkelt investors konto.

Futurekontrakten er utviklet for å lette/effektivisere handelen. Den har derfor standardiserte betingelser når det gjelder karakter og omfang av det underliggende objekt, kontraktstørrelse, løpetid og terminpris. Partene betaler ikke noe premiebeløp ved inngåelsen av kontrakten, men må deponere et beløp («margin») til sikkerhet for fremtidige forpliktelser etter futurekontrakten.

Rentefutures knyttet til statsobligasjonsserier og en indeksfuture knyttet til en av børsens aksjeindekser (OBX-indeksen) handles over Oslo Børs.

Ved handel av rentefutures over Oslo Børs er hovedregelen at det i tillegg til de daglige avregninger skal foretas levering av det underliggende objekt ved kontraktens utløpstid. For futures knyttet til aksjeindeksen skjer det kun daglige avregninger i form av

differanseoppgjør. I utlandet er det vanlig at det tillates/kreves at oppgjør av futurekontrakter skjer gjennom differanseavregning.

Fremfor å la en futurekontrakt løpe ut kontraktstiden, er det mulig å avslutte den ved å inngå en motgående kontrakt («stengningshandel»). Avhengig av om kontrakten i mellomtiden har steget eller sunket i verdi, vil stengningshandelen gi gevinst eller tap.

## **2 Diverse begreper (alfabetisk ordnet)**

### ***2.1 Ad-hoc opsjoner***

Ad-hoc opsjoner er opsjoner som er spesialtilpasset for partene, dvs. ikke beregnet på alminnelig omsetning. Slike opsjoner omsettes ikke over børser. Ad-hoc opsjoner benevnes også som OTC-oppsjoner («Over The Counter»).

### ***2.2 Bortfall***

En opsjon faller bort når innehaverens rett til innløsning ikke er benyttet innen den periode eller på det tidspunkt den måtte gjøres gjeldende av innehaveren.

En opsjon kan også falle bort ved at innehaveren, eventuelt mot vederlag, frafaller sin rett etter opsjonsavtalen eller det foretas en stengningshandel (se nedenfor).

### ***2.3 Clearingsentral***

Clearingsentralens viktigste oppgave er å opptre som garantist for oppfyllelse av kontrakter vedrørende finansielle instrumenter som handles over børser. Dette gjennomføres ved at clearingsentralen trer inn som motpart i kontraktene, som kjøper overfor selger og som selger overfor kjøper. På denne måten vil partene i en handel være uavhengige av hverandre etter at kontrakten er inngått. Norsk Oppgjørssentral AS (NOS) er clearingsentral for handler med standardiserte opsjoner og terminer over Oslo Børs. Nordic Electricity Clearing House (NECH) er clearingsentral for NordPool. NOS er medeier i NECH.

### ***2.4 Derivater***

Derivater er en annen benevnelse på finansielle instrumenter som utleder (deriverer) sin karakter og verdi fra et annet objekt, ofte kalt det underliggende objekt. Opsjoner og terminkontrakter er derivater.

### ***2.5 Differanseavregning***

Differanseavregning foretas når en ved innløsning ikke leverer det underliggende objekt, 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.

### ***2.6 Flerperiodiske finansielle instrumenter***

Flerperiodiske finansielle instrumenter (caps, floors, collars) er en kjede av enperiodiske opsjoner hvor det skal skje et oppgjør ved utløpet av hver periode.

### ***2.7 Innehaver***

Innehaver er den som til enhver tid har retten i henhold til en opsjonsavtale.

### ***2.8 Innløsning***

Med innløsning menes innehavers utøvelse av opsjon til kjøp/salg av det underliggende objekt eller differanseavregning.

### **2.9 Innløsningspris**

Innløsningspris er den pris som er fastsatt i en opsjon på det underliggende objekt (formuesgjenstanden), eventuelt den verdi som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med ved differanseavregning («strike»).

### **2.10 Kursnotert finansielt instrument**

Et kursnotert finansielt instrument er f.eks. en opsjon, terminkontrakt eller swap- avtale hvor det foreligger noterte markedsverdier, f.eks. børsnoterings.

### **2.11 NordPool ASA (den nordiske elbørsen)**

NordPool organiserer handel med fysiske og finansielle elprodukter med tilhørende clearingtjenester. Det finansielle markedet, Eltermin & Elopsjon, består av futures, forwards og opsjonskontrakter med leveringsperiode inntil tre år frem i tid. Det kan handles i finansielle kontrakter med leveringsperiode fra et døgn til et år.

Det underliggende for finansielle opsjoner vil være finansielle futures eller forwards.

Grunnet elektrisk krafts spesielle karakter leveres den ikke på et bestemt tidspunkt, men over en nærmere definert periode.

Fysiske leveranser for kommende døgn med prissetting for hver time, Elspot, organiseres også av NordPool.

### **2.12 Opsjonspremie**

Opsjonspremie er:

- for den opprinnelige innehaver av opsjonen, det vederlag han betaler til utsteder
- for senere innehaver av opsjonen, kostprisen.

### **2.13 Realisasjon**

Et finansielt instrument kan i visse tilfeller realiseres i annenhåndsmarkedet. Det er imidlertid mer praktisk at kontrakten avsluttes ved at det foretas en stengningshandel (se nedenfor).

### **2.14 Standardiserte instrumenter**

Standardiserte instrumenter er finansielle instrumenter som er beregnet på alminnelig omsetning. Standardiserte instrumenter omsettes gjerne over børs og er gjenstand for clearing gjennom clearingssentral. Etter at en handel har kommet i stand går clearingsentralen inn som motpart i alle kontrakter, og garanterer oppfyllelse av disse. I Norge finnes det et organisert marked for opsjoner på enkelte aksjer, indeksopsjoner knyttet til OBX-indeksen (en av aksjeindeksene på Oslo Børs), indeksterner (futures) knyttet til OBX-indeksen samt renteterminer (futures) knyttet til ulike statsobligasjonsserier samt forwards, futures og opsjoner på NORDPOOL.

### **2.15 Stengningshandel**

Stengningshandel gjennomføres ved at investor selger eller kjøper en identisk kontrakt, men med motsatt partsstilling i forhold til den kontrakt som skal stenges. Ved stengning av kontrakter på standardiserte instrumenter handlet over børs, vil clearingsentralen være motpart.

Standardiserte kraftkontrakter inngått mellom to parter kan cleares over børs.

Ved stengningshandel gjennom clearingsentralen faller forpliktelsene og/eller rettigheten som følger av kontrakten bort, og kontrakten anses realisert. Har man f.eks. tidligere inngått en opsjonskontrakt hvor man er selger av det underliggende objekt, kan man stenge denne posisjonen ved å inngå en tilsvarende opsjonskontrakt der man er kjøper. Stengningshandel benevnes også som «lukningshandel».

### **2.16 Swap-avtale**

De vanligste swap-avtalene er renteswap-avtaler og valutaswap-avtaler. En renteswap-avtale går ut på at kontraktspartene inngår en gjensidig forpliktende avtale om å bytte rente- og avdragsbetalinger på to lån til fastsatte betingelser i et nærmere avgrenset tidsrom. Långiveren berøres ikke av swap-avtalen. Det underliggende låneforholdet kan være fiktivt, og fungerer da kun som en referansestørrelse.

En valutaswap-avtale kjennetegnes ved at kontraktspartene avtaler å bytte betalingsrekker (normalt både rente- og avdragsdelen) knyttet til lån eller fordringer i forskjellige valutaer. Normalt vil en valutaswap-avtale også inneholde en renteswap-avtale.

### **2.17 Termindag**

Termindag er tidspunktet for oppgjør av en terminkontrakt.

### **2.18 Terminpris**

Terminprisen er prisen som er avtalt for levering av det underliggende objekt.

### **2.19 Underliggende objekt**

Det underliggende objekt er enten det objektet som gjøres til gjenstand for kjøp eller salg i opsjonen/kontrakten eller den variable referansestørrelse som opsjonen/kontrakten avregnes etter.

### **2.20 Utligning**

Ved utligning bortfaller forpliktelsen ved en opsjon, terminkontrakt eller futurekontrakt ved at det anskaffes eller selges en motstående kontrakt («stengningshandel»).

### **2.21 Utsteder**

Utsteder er den som er forpliktet etter opsjonsavtalen.

### **2.22 Variabel referansestørrelse**

Variable referansestørrelser er verdi-indikatorer som indekser og noterte, variable rentesatser. Eksempler på variable referansestørrelser er LIBOR, NIBOR, og OBX-indeksen på Oslo Børs og systemprisen på NORDPOOL.

Det at en opsjon eller termin gjøres opp med differanseavregning i forhold til verdiendringene på et underliggende formuesobjekt, innebærer ikke at det underliggende objekt er en variabel referansestørrelse.

### **2.23 Warrants**

En warrant gir innehaver en rett, som ikke følger av aksjeloven, til å erverve nyutstedte aksjer. Selskapet (utsteder) må altså utstede nye aksjer dersom innehaveren av en warrant krever det. Se FIN i Utv. 1995/1268 og Utv. 1998/449.



# Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner

*Sktl. § 9-10. FSFIN § 9-10.*

## 1 Generelt

I dette stikkord behandles bare finansielle opsjoner. Om hva en opsjon er, om hva begrepene brukt nedenfor betyr, og hvilke opsjoner som er finansielle, se stikkord «Finansielle instrumenter - begreper».

Reglene gjelder både for opsjoner i og utenfor næringsvirksomhet. Det er uten betydning om opsjonen er kursnotert eller ikke.

Ikke-finansielle opsjoner behandles ikke under dette stikkord. Om slike opsjoner, se stikkord «Finansielle instrumenter - ikke- finansielle opsjoner».

Om de særlige regler som gjelder for opsjoner i arbeidsforhold når det underliggende objekt er aksjer eller grunnfondsbevis, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)».

Om de regler som gjelder finansielle instrumenter som er terminkontrakter/futures, se stikkord «Finansielle instrumenter - terminkontrakter/futures».

### 1.1 Tegningsrett til aksjer

Tegningsrett til aksjer følger ikke reglene om finansielle opsjoner, men reglene om aksjer i sktl. §§ 10-31, 10-32 (1) og 10-33, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om tegningsrett ervervet i arbeidsforhold, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)».

### 1.2 Utstedelsesrett til aksjer (warrants)

Utstedelsesrett til aksjer (warrants) følger ikke reglene om finansielle opsjoner, se FIN i Utv. 1995/1268.

### 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 objekt er f.eks. aksjer i et selskap hjemmehørende i utlandet.

## 2 Prinsipp for skattlegging

En finansiell opsjon anses i forhold til skattleggingen som en selvstendig formuesgjenstand. Etter reglene anses fordel, gevinst eller tap vedrørende opsjoner realisert ved innløsning, avhendelse eller bortfall av opsjonen.

## 3 Formue

For innehaveren av opsjoner er hans beholdning av finansielle opsjoner per 1. januar i ligningsåret skattepliktig formue. Børsnoterte opsjoner fastsettes til kursverdi, mens ikke-børsnoterte opsjoner fastsettes til antatt salgsverdi.

For utstederen representerer et tilsvarende beløp en forpliktelse. Forpliktelsen anses som fradragberettiget gjeld.

## **4 Gevinst/tap for innehaveren**

### **4.1 Generelt**

Innehaveren får ikke fradrag for opsjonspremien på tidspunktet for inngåelse av opsjonsavtalen. Premien vil inngå i den senere gevinst-/tapsberegning når opsjonen realiseres ved innløsning, avhendelse eller bortfall, herunder gjennomført stengningshandel.

Gevinst ved innløsning eller avhendelse av finansielle opsjoner er skattepliktig inntekt for innehaveren. Tilsvarende er tap ved innløsning, avhendelse eller bortfall av opsjonen fradragberettiget. Dette gjelder selv om opsjonen ikke er eiet som ledd i en næringsvirksomhet eller om innehaveren ikke ville vært skattepliktig/fått tapsfradrag ved avhendelse av det underliggende objekt.

Frafaller innehaver sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utsteder før utløpet av opsjonsperioden/innløsningsdato, anses opsjonen bortfalt. Derimot anses opsjonen ikke bortfalt om den faktisk blir verdiløs, f.eks. ved at utsteder går konkurs eller at det underliggende objekt er aksjer i et selskap som går konkurs.

Om fortsatt skatteplikt for opsjonsgevinst ved realisasjon i fem år etter at skattyteren har bosatt seg i utlandet, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 12.3.1 «Intern rett».

### **4.2 Dødsfall**

Dør innehaveren før opsjonen innløses eller bortfaller, kan opsjonspremien ikke fradras hos avdøde.

Om fradrag hos gjenlevende ektefelle når opsjonen var felleseie, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.2 «Arvelater, særlige bestemmelser om inntektsføringen».

Arvingene kan ikke få fradrag for opsjonspremien, men får sin egen inngangsverdi for opsjonen. Se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5 «Inngangsverdi for arvet formuesgjenstand/-rettighet».

### **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 og
- opsjon mottatt som arv eller gave: omsetningsverdien på dødsfalls-/gavetidspunktet likevel ikke høyere enn grunnlaget for eventuell arveavgift. Om inngangsverdien hos ektefelle i uskiftebo og visse samboere som faller inn under ftrl. § 1-5, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt når opsjonen realiseres. Dette vil f.eks. omfatte meglerkurtasje, megleravgift og handelsavgift.

#### 4.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en kjøpsopsjon er fremgangsmåten som følger:

- en tar utgangspunkt i det underliggende objekts markedsverdi på innløsningstidspunktet, (ved differanseavregning verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet).
- fra dette beløp trekkes den innløsningspris innehaveren har betalt for det underliggende objekt i henhold til opsjonsavtalen (ved differanseavregning den fastsatte verdi som referansestørrelsen skal sammenlignes med ifølge opsjonsavtalen).
- gevinsten/tapet settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se ovenfor.

#### Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon

*Talleksempel på gevinst-/tapsberegning for innehaver ved innløsning av kjøpsopsjon:*

*A (innehaver) har inngått en kjøpsopsjon 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 120 000. Forutsatt at A benytter sin rett etter opsjonen vil han her få en skattepliktig gevinst på kr 10 000. Gevinsten beregnes slik:*

<i>markedsverdi for aksjene:</i>	<i>120 000</i>
<i>- innløsningspris for aksjene:</i>	<i>100 000</i>
<i>= utgangsverdi for opsjonen:</i>	<i>20 000</i>
<i>- Inngangsverdi for opsjonen (opsjonspremie):</i>	<i>10 000</i>
<i>= Gevinst:</i>	<i>+10 000</i>

*I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.*

*For innehaver av opsjonen som er kjøper av aksjene, settes inngangsverdien for disse til markedsverdien på innløsningstidspunktet, dvs. kr 120 000.*

#### 4.3.3 Innløsning av salgsopsjon, innehaver

Ved beregning av gevinst/tap hos innehaver ved innløsning av en salgsopsjon er fremgangsmåten som følger:

- en tar utgangspunkt i innløsningsprisen (det beløp innehaveren får for det underliggende objekt), ved differanseavregning den verdi som den variable referansestørrelsen skal sammenlignes med
- fra dette beløp trekkes det underliggende objekts markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt verdien av referansestørrelsen på innløsningstidspunktet)
- gevinsten settes til forskjellen mellom differansen ovenfor og inngangsverdien for opsjonen, se ovenfor.

#### 4.3.4 Innløsning av salgsopsjon, gevinst/tap hos innehaveren vedrørende det underliggende objekt

I tillegg til beregning av gevinst/tap på salgsopsjon, må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag for det underliggende objekt som innehaveren selger ved innløsning av en salgsopsjon.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objekt settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objekt.

### Eksempel på innløsning av salgsopsjon

*Talleksempel på gevinst-/tapsberegning for innehaver ved innløsning av salgsopsjon: A (innehaver) 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 for kr 100 000 (innløsningsprisen). A's kostpris for disse aksjene er kr 55 000. For å påta seg risikoen for eventuelle kurssvingninger mottar B en opsjonspremie fra A på kr 10 000. Før salgsopsjonens bortfallsdato har markedsverdien på aksjene i selskapet (X) falt til kr 80 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B vil han få en gevinst på kr 10 000. Gevinsten beregnes slik:*

Innløsningspris for aksjene:	100 000
- Markedspris for aksjene:	80 000
= Utgangsverdi for opsjonen:	20 000
- Inngangsverdi for opsjonen:	10 000
= Gevinst:	+10 000

*I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.*

*Gevinstberegningen ved realisasjon av aksjene for opsjonsinnehaveren foretas slik; Kr 80 000 (markedsverdien) - kr 55 000 (kostpris for aksjene) = kr 25 000.*

#### 4.3.5 Avhendelse av opsjonen

Gevinst/tap ved avhendelse 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 beløp han har mottatt ved utstedelse av opsjonen med motsatt posisjon (utgangsverdi) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

#### 4.3.7 Bortfall av opsjonen

Faller opsjonen bort fordi den ikke benyttes, settes tapet for innehaveren til opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag, settes gevinsten/tapet til differansen mellom det beløp utsteder har betalt for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen og det beløp innehaveren har betalt for opsjonen (inngangsverdi).

## **5 Gevinst/tap for utsteder**

### **5.1 Generelt**

Opsjonspremien for en finansiell opsjon skattlegges ikke når utstederen mottar den ved inngåelsen av opsjonsavtalen. Premien inngår i den senere gevinst-/tapsberegning når

opsjonen realiseres ved avhendelse, innløsning eller bortfall av opsjonen, herunder stengningshandel.

Gevinst hos utsteder ved innløsning eller bortfall av opsjonen, er skattepliktig inntekt og tap er fradragsberettiget. Dette gjelder selv om opsjonen ikke er utstedt som ledd i næringsvirksomheten. Dette gjelder selv om skattyteren ikke ville vært skattepliktig for gevinst eller fått fradrag for tap vedrørende salg av det underliggende objekt.

Frafaller innehaver sin rett etter opsjonsavtalen med endelig virkning overfor utsteder 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 objekt er aksjer i et selskap som går konkurs.

## **5.2 Dødsfall**

Dør utstederen før opsjonen innløses eller bortfaller, kan opsjonspremien ikke skattlegges hos avdøde.

Om skattlegging av gjenlevende ektefelle når opsjonspremien var felleseie, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Arvingene kan ikke skattlegges for opsjonspremien.

## **5.3 Beregning av gevinst/tap for utsteder**

### **5.3.1 Utsteders utgangsverdi**

Opsjonens utgangsverdi for utsteder er opsjonspremien redusert med eventuelle transaksjonskostnader betalt av ham.

### **5.3.2 Innløsning av kjøpsopsjon, utsteder**

Innløser innehaveren opsjonen ved å kjøpe det underliggende objekt beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved at en fra utstederens utgangsverdi (opsjonspremien), trekker inngangsverdien, dvs. differansen mellom det underliggende objekts markedspris på innløsningsstidspunktet og innløsningsprisen ifølge opsjonsavtalen (eventuelt det beløp utsteder betaler innehaveren ved avregning i forhold til en referansestørrelse).

### **5.3.3 Innløsning av kjøpsopsjon, gevinst/tap vedrørende det underliggende objekt**

I tillegg til beregning av gevinst/tap på kjøpsopsjonen må en ta standpunkt til skatteplikt/tapsfradrag hos utsteder for det underliggende objekt som utsteder selger ved innløsning av kjøpsopsjonen.

Gevinst/tap vedrørende det underliggende objekt settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattlegging av opsjonen, og skattyters inngangsverdi for det solgte objekt.

## **Eksempel på innløsning av kjøpsopsjon**

*Talleksempel på gevinst-/tapsberegning hos utsteder ved innløst kjøpsopsjon:*

*A (innehaver) har inngått en kjøpsopsjon med B (utsteder) om rett til kjøp av 1000 aksjer i selskap X for kr 100 000. B's kostpris for disse aksjene er kr 55 000. 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 120 000. Forutsatt*

at A benytter sin rett etter opsjonen, vil B få et fradragsberettiget tap på kr 10 000. Tapet beregnes slik:

$$\begin{aligned} & \text{utgangsverdi for opsjonen:} && 10\,000 \\ - & \text{inngangsverdien (120\,000 - 100\,000):} && 20\,000 \\ = & \text{tap:} && -10\,000 \end{aligned}$$

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

For B beregnes gevinst/tap ved avhendelse av det underliggende objekt slik: 120 000 (markedsverdien) - 55 000 (inngangsverdien) = 65 000.

#### 5.3.4 Innløsning av salgsopsjon, utsteder

Innløser innehaveren opsjonen ved å selge det underliggende objekt beregnes opsjonsgevinst/-tap for utstederen ved at en fra opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien), trekker differansen mellom den avtalte pris for objektet og objektets markedsverdi på innløsningstidspunktet (eventuelt det beløp utsteder 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

Talleksempel på gevinst-/tapsberegning ved innløst salgsopsjon hos utsteder:

A (innehaver) 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 for kr 100 000 (innløsningsprisen). A's kostpris for aksjene er kr 55 000. 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 80 000. Hvis A innen bortfallsdatoen benytter seg av sin innløsningsrett overfor B, vil B få et fradragsberettiget tap på kr 10 000. Tapet beregnes slik:

$$\begin{aligned} & \text{utgangsverdi for opsjonen:} && 10\,000 \\ - & \text{inngangsverdi for opsjonen (100\,000 - 80\,000):} && 20\,000 \\ = & \text{tap:} && -10\,000 \end{aligned}$$

I tillegg gis fradrag i alminnelig inntekt for eventuelle transaksjonskostnader.

For utsteder B som er kjøper av aksjene settes inngangsverdien på aksjene til markedsverdien, dvs. kr 80 000.

#### 5.3.5 Stengningshandel

Ved stengningshandel utgjør utsteders gevinst/tap differansen mellom det beløp han har mottatt for å utstede opsjonen (utgangsverdien) og det beløp han har betalt for å kjøpe opsjonen med motsatt posisjon (inngangsverdien).

#### 5.3.6 Bortfall av opsjonen

Ved bortfall av opsjonen, settes utstederens gevinst til opsjonens utgangsverdi (opsjonspremien).

Faller opsjonen bort ved at innehaveren frafaller sin rett mot vederlag, settes gevinsten/tapet til differansen mellom det beløp han har mottatt for å utstede opsjonen (utgangsverdien) og det beløpet utsteder har betalt for å fri seg fra sine plikter etter opsjonen (inngangsverdien).

## **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 avhendelse, innløsning eller bortfall. Dette gjelder selv om skattyteren ikke har mottatt pengene/det underliggende objekt. 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 objekt**

Om tidspunktet for skattlegging av gevinst/fradrag for tap vedrørende det underliggende objekt, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### **6.3 Kostnadsfradrag**

Transaksjonskostnader kan føres til fradrag i alminnelig inntekt det året opsjonen avhendes, innløses eller faller bort, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (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.

Er gjenstående kjøperkurs for det underliggende objekt høyere enn sist noterte omsetningskurs, eller gjenstående selgerkurs for det underliggende objekt 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 objekt, f.eks. pga. liten omsetning.

Reglene for fastsettelse av markedsverdi gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk.

#### *7.1.2 Ikke kursnotert underliggende objekt*

Markedsverdien av det underliggende objekt som ikke er børsnotert eller på annen måte kursnotert, settes til antatt salgsverdi på innløsningsdagen. Kan salgsverdi ikke konstateres, må den settes skjønnsmessig. Dette gjelder uavhengig av om opsjon og/eller underliggende objekt er norsk eller utenlandsk. For norske ikke-børsnoterte aksjer kan man normalt legge til grunn aksjenes formuesverdi før reduksjon etter sktl. § 4-12 (3) og (5).

### **7.2 Inngangsverdi på det underliggende objekt**

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objekt, er inngangsverdien til senere bruk for den som erverver formuesgjenstanden den benyttede markedsverdi på innløsningsstidspunktet, ikke den kjøpesummen som faktisk er betalt etter avtalen. Dette vil få betydning for:

- innehaveren ved innløsning av kjøpsopsjon eller
- utstederen ved innløsning av salgsoptjon.

Inngangsverdien for det underliggende objekt settes til markedsverdi også ved bruk av opsjon i utlandet, uavhengig av om opsjonsgevinsten er beskattet eller ikke, jf. FIN i Utv. 2001/193.

### **7.3 Tidspunkt for erverv**

Brukes opsjonen til kjøp/salg av det underliggende objekt, anses dette ervervet på innløsningsstidspunktet, ikke på det tidspunktet da partene inngikk opsjonsavtalen.

# **Finansielle instrumenter - ikke-finansielle opsjoner**

*Sktl. § 4-2 (1) bokstav a, § 4-3 bokstav a, § 5-1 (2), § 5-30 (2), § 6-2 (1) og § 9-4.*

## **1 Generelt**

Om hva en opsjon er og hva begrepene brukt nedenfor betyr, se stikkord «Finansielle instrumenter - begreper».

Under dette stikkord behandles bare opsjonsrettigheter som ikke er:

- finansielle opsjoner og/eller
- egne formuesobjekter.

Om hva som er finansielle opsjoner og behandlingen av slike opsjoner, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner».

Under dette stikkord behandles ikke tegningsrett til aksjer. Om slike tegningsretter, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **1.1 Hvilke opsjoner er eget formuesobjekt**

Finansielle opsjoner er eget formuesobjekt. Andre opsjoner enn de finansielle anses som eget formuesobjekt bare når opsjonen er ment til/opprettet for omsetning eller tilsvarende utnyttning uavhengig av det underliggende objekt, f.eks. når:



- det underliggende objekt ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og som kan omsettes i effektive markeder,
- det underliggende objekt er av en slik art at det ikke kan leveres eller
- det er avtalt eller forutsatt at det underliggende objekt ikke skal leveres.

Eksempel på opsjoner som er eget formuesobjekt, er opsjoner hvor det underliggende objekt er en definert kvalitet råolje eller elektrisk kraft.

Eksempler på opsjoner som ikke er eget formuesobjekt, er opsjoner hvor det underliggende objekt er fast eiendom eller individuelt bestemte løsøre/gjenstander og opsjonen ikke er ment til/opprettet for omsetning uavhengig av det underliggende objekt.

## **2 Formue**

Opsjoner som ikke er egne formuesobjekter, regnes ikke som skattepliktig formue.

## **3 Inntekt/fradrag for innehaver**

### ***3.1 Opsjonens inngangsverdi***

Opsjonens inngangsverdi for:

- den opprinnelige innehaver: opsjonspremien
- senere kjøper av opsjonen: kjøpesummen
- opsjon mottatt som arv eller gave: omsetningsverdien på dødsfalls- /gavetidspunktet likevel ikke høyere enn eventuelt grunnlag for arveavgift.

Om inngangsverdien for ektefelle i uskiftet bo, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### ***3.2 Erverv av opsjon***

Inngangsverdi for en opsjon kan ikke kostnadsføres ved ervervet av opsjonen, men må aktiveres. Om behandling av inngangsverdien hos innehaveren når opsjonen innløses, avhendes eller faller bort, se nedenfor.

### ***3.3 Avhendelse av opsjon***

Gevinst ved avhendelse av opsjonsretten er skattepliktig inntekt og tap ved avhendelse er fradragberettiget.

Gevinst/tap for innehaveren settes til differansen mellom salgsummen (utgangsverdien) og opsjonens inngangsverdi, se ovenfor.

### ***3.4 Innløsning av opsjon***

#### ***3.4.1 Kjøp/salg av det underliggende objekt***

Den fordel som innehaveren får ved å innløse en ikke-finansiell opsjon skal ikke skattlegges særskilt, men inngår i en eventuell gevinst/tapsberegning ved realisasjon av det underliggende objekt.

Når en kjøpsopsjon brukes til kjøp av det underliggende objekt skal inngangsverdien for opsjonen inngå i innehaverens kostpris for det underliggende objekt som erverves.

Brukes en salgsopsjon til å selge det underliggende objekt, skal det salgsvederlag som innehaveren mottar for objektet reduseres med inngangsverdien for opsjonen. For øvrig

behandles salget etter de regler som gjelder for realisasjon av det underliggende objekt, se «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner».

### *3.4.2 Differanseavregning*

Innløses en ikke-finansiell opsjon ved differanseavregning, er gevinsten skattepliktig. Eventuelt tap er bare fradragsberettiget såfremt opsjonen er eiet som ledd i innehaverens virksomhet.

Gevinst/tap settes til forskjellen mellom:

- det beløp som utsteder betaler til innehaveren i forbindelse med differanseavregningen og
- opsjonens inngangsverdi,

se ovenfor.

### *3.5 Bortfall*

Innehaver som ikke innen bortfallsdagen nytter sin rett etter en ikke-finansiell opsjon, har bare fradragsrett for tapet av opsjonens inngangsverdi når opsjonen er eiet som ledd i skattyterens virksomhet.

Det samme gjelder om en slik ikke-finansiell opsjon faller bort av andre grunner, f.eks. fordi den frafalles av innehaveren, utsteder går konkurs eller dør uten at noen overtar forpliktelsen.

### *3.6 Frikjøp av opsjonen*

Vederlag som innehaver mottar fra utsteder for at denne skal bli fri for opsjonsforpliktelsen, behandles på samme måte som vederlag for avhendelse av opsjonen, se ovenfor.

## **4 Inntekt/fradrag for utsteder**

### *4.1 Skatteplikt for opsjonspremien*

Opsjonspremien er skattepliktig inntekt for utsteder uavhengig av arten av det underliggende objekt. Tidspunktet for skattlegging av opsjonspremien følger de vanlige regler, se stikkordene om tidspunktet for inntekts og kostnadsføring.

### *4.2 Bortfall*

Det skjer ingen ytterligere skattlegging hos utsteder ved bortfall av opsjonen.

### *4.3 Innløsning av opsjon*

Brukes opsjonen av innehaveren, skal utstederens eventuelle:

- gevinst/tap ved salget (kjøpsopsjon) eller
- inngangsverdi ved kjøpet (salgsopsjon)

av det underliggende objekt fastsettes uten at en tar hensyn til den opsjonspremie som utstederen har mottatt.

## **5 Utland**

Om fortsatt skatteplikt etter sktl. § 2-3 (3) for opsjonsgevinst når det underliggende objekt er en individuelt bestemt andel i et deltakerlignet selskap i fem år etter at skattyteren har bosatt seg i utlandet, se stikkordene om utland.

## **6 Tidfesting av gevinst/tap**

Om tidfesting av gevinst/tap for skattyter som er næringsdrivende, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)». Om tidfesting av gevinst/tap for skattyter som ikke er næringsdrivende, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

# **Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)**

*Sktl. § 5-14 (3), § 9-10 og § 19-2 (5). FSFIN § 5-14 B.*

## **1 Generelt**

I dette stikkordet er behandlet rett og eventuell plikt i arbeidsforhold til å erverve eller selge et formuesobjekt. Stikkordet inneholder en del som omhandler den generelle hovedregelen, se nedenfor under pkt. 2 «Hovedregel», og en del som omhandler særreglene i sktl. § 5-14 (blant annet visse opsjoner i arbeidsforhold), se nedenfor under pkt. 3 «Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold».

Reglene omfatter bl.a.:

- rett, men ikke plikt til å erverve/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 stikkord «Finansielle instrumenter - begreper».

Om særskilt skatteberegning for opsjoner mv. i arbeidsforhold, som går ut på å erverve eller selge aksjer eller grunnfondsbevis, se «Finansielle instrumenter- opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)».

## **2 Hovedregel**

### **2.1 Formue**

#### **2.1.1 Generelt**

Det er ikke særregler for formuesbeskatning av opsjoner, tegningsrett eller kontrakter i arbeidsforhold.

Om de vanlige regler for formuesbeskatning av opsjoner se «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner» og «Finansielle instrumenter - ikke- finansielle opsjoner». Verdien settes til omsetningsverdien.

Tegningsrett til aksje mv. følger ikke reglene om finansielle opsjoner og formuesbeskattes ikke.

Om formuesbeskatning av kjøpekontrakter (kjøper og selger), se stikkord «Formue».

### *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 FIN i Utv. 1994/931. Slike ytterligere betingelser kan f.eks. være at innehaveren fortsatt er ansatt på en bestemt dato. Først når denne dato 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 (1), jf. § 5-10 og § 12-2 bokstav a. Dette gjelder både finansielle opsjoner og ikke-finansielle opsjoner og uansett hva som er det underliggende objekt.

### *2.2.2 Tidspunkt for verdsettelse og skattlegging*

I utgangspunktet skal fordelen ved opsjon, tegningsrett og kontrakt i arbeidsforhold verdsettes når den erverves og skatlegges som lønnsinntekt på det tidspunkt fordelen virkelig erlegges eller på det tidligere tidspunkt det oppstår adgang til å få den erlagt (kontantprinsippet) etter hovedregelen for lønn/pensjon i sktl. § 14-3, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)» og FIN i Utv. 2001/1636. Se likevel nedenfor om særregler når det underliggende objekt er aksjer eller grunnfondsbevis.

Er en opsjon eller tegningsrett ubetinget og omsettelig vil fordelen være erlagt når rettighetshaveren erverver opsjonen. I andre tilfeller må det vurderes konkret når fordelen er erlagt eller det oppstår adgang til å få den erlagt, ut fra vilkårene i avtalen. Her må en se på om opsjonen blir omsettelig på et senere tidspunkt, hva er det første tidspunkt det er anledning til å innløse den osv. Det seneste tidspunkt for verdsettelse og skattlegging av fordelen er når opsjonen faktisk innløses. Sml. forøvrig FIN i Utv. 1994/931. Faller opsjonen bort, før tidspunktet for verdsettelse og skattlegging, vil det i utgangspunktet ikke foreligge en fordel til beskatning. Om særregler for tidspunktet for verdsettelse 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 etter de vanlige regler i sktl. § 9-10 bare som alminnelig inntekt og ikke som lønn/pensjon. Om særregler for visse opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold hvor fordelen ved realisasjon eller bruk av retten også er lønn/pensjon og hvor ingen del av eventuelt tap kommer til fradrag i personinntekten, se nedenfor under pkt. 3 «Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold».

## **3 Særregler ved inntektsbeskatning av visse opsjoner/tegningsrettigheter/kontrakter i arbeidsforhold**

### **3.1 *Generelt***

Særreglene gir egne regler om:

- tidspunktet for verdsettelse og skattlegging av fordelen,
- hva slags inntekt fordelen skal anses som og
- hva slags inntekt tap kan fradras i.

### **3.2 Hva omfattes av særreglene**

#### **3.2.1 Hovedregel**

Særreglene gjelder bare i arbeidsforhold og omfatter som hovedregel all slags rett til å erverve eller selge de nedenfor nevnte objekter.

Den type rett til erverv eller salg som omfattes er bla:

- rett til å erverve/selge, uavhengig av om innehaveren har en plikt, se FIN i Utv. 1998/114, pkt. 5.
- tegningsrett,
- tilsagn om vederlagsfri overføring.

Særreglene gjelder slik rett i arbeidsforhold til erverv eller salg av følgende objekter:

- aksjer,
- grunnfondsbevis i norske sparebanker, norske gjensidige forsikringsselskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsinstitusjoner eller
- en rett som igjen gir rett til å erverve aksjer eller grunnfondsbevis enten direkte eller gjennom flere omganger, f.eks. hvor retten er en opsjon, men hvor det underliggende objekt er en annen opsjon eller en tegningsrett. Se FIN 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.

Særreglene gjelder imidlertid ikke dersom retten til erverv eller salg gjelder andre objekter enn aksjer, grunnfondsbevis eller rett til å kjøpe eller selge slike. Således vil særreglene ikke gjelde for opsjoner på f.eks. rett til å motta kontant utbetaling tilsvarende eventuell verdistigning vedrørende aksjer uten å ha rett til å erverve aksjen. Tilsvarende gjelder opsjon på f.eks. kjøp av bolig.

Særregelen 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 hvor den utstedes ved senere emisjon. Særreglene gjelder selv om den rett som erverves er en opsjon som er børsnotert, og selv om den opsjonspremie den berettigede betaler til utstederen er markedsverdien for opsjonen. Reglene gjelder også om det underliggende objekt er aksjer eller grunnfondsbevis i andre selskap enn det selskap 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 vedkommende etter de vanlige regler dvs. som alminnelig inntekt. Om inngangsverdien i disse tilfeller, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

#### **3.2.3 Unntak, opsjoner ervervet før inntektsåret 1990**

Opsjoner som er ervervet før inntektsåret 1990 og som var innvunnet og tidfestet i ervervsåret etter de regler som gjaldt da, skal ikke skattlegges etter særregelen ved realisasjon eller innløsning. Smlg. Ot.prp. nr. 11 (1990-91) kap. 3.2. Dette gjelder selv om skattyteren ikke har

gitt tilstrekkelige opplysninger om forholdet i ervervsåret. Forutsetning for innvinning og tidfesting før 1990 var at opsjonen var ubetinget og at det ikke forelå noe disposisjonsforbud. Opsjonen vil da bare være skattepliktig etter de vanlige regler utenfor arbeidsforhold.

#### *3.2.4 Overgangsregler, opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001*

Om overgangsregler for opsjoner ervervet i inntektsårene 1996 til 2001, se nedenfor under pkt. 3.4.6 «Retten faller bort».

### **3.3 Hva menes med arbeidsforhold**

#### *3.3.1 Generelt*

En rett til å erverve eller selge regnes å være i arbeidsforhold også om rettighetshaveren ikke er ansatt i snever forstand, unntatt når arbeidsoppdraget inngår i rettighetshaverens næringsvirksomhet. Om skillet mellom arbeidsoppdrag i og utenfor næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment». Medlem av styre, representantskap mv. vil også anses å være i arbeidsforhold, uavhengig av om vervet er utøvet som ledd i egen næringsvirksomhet.

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 arbeidsforhold. Anses retten ervervet i arbeidsforhold, vil den alltid anses å være i arbeidsforhold også når den realiseres, brukes eller faller bort.

Rettigheten vil være i arbeidsforhold og omfattes av særregelen, også når et annet selskap i samme konsern er den som er forpliktet.

Hvorvidt disse regler 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 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 grunnfondsbevis, skal verken verdsettes eller skattlegges i ervervsåret. Fra og med 2002 gjelder dette også for børsnoterte opsjoner.

Verdsettelse og skattlegging skal foretas ved:

- bruk av retten til kjøp eller salg av det underliggende objekt, herunder innløsning av opsjon,
- betaling fra forpliktete for å bli fri forpliktelsen,
- realisasjon av retten, eller

- bortfall av retten ved ikke-bruk.

#### 3.4.2 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 objekt, herunder innløsning av opsjon.

Om hva fordelene skal skattlegges som og hva eventuelt tap kan fradras i, se nedenfor.

Ved beregningen av fordelene ved bruk av slik rett i arbeidsforhold til å kjøpe eller selge det underliggende objekt, tas det utgangspunkt i gevinst eller tap beregnet etter reglene for finansielle opsjoner, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner».

Opsjonsfordelen beregnes med utgangspunkt i verdien av aksjene på det tidspunktet de erverves, se FIN i Utv. 2001/1636. Deretter må det gjøres fradrag for eventuell fordel som etter de tidligere regler er skattlagt på ervervstidspunktet med det inntektsbeløp som faktisk er tatt med ved ligningen for ervervsåret. Fra inntektsåret 1996 fram til og med inntektsåret 1999 skulle rett til å erverve eller selge aksjer eller grunnfondsbevis verdsettes og skattlegges på ervervstidspunktet enten retten var børsnotert eller ikke. For erverv av slik rett i inntektsårene 2000 og 2001 gjaldt dette bare når retten var børsnotert. Fra og med inntektsåret 2002 skattlegges ikke slike opsjoner mv. i ervervsåret uten hensyn til om opsjonen mv. er børsnotert eller ikke..

Er vilkårene til stede for dette, skal verdien på det underliggende objekt reduseres med 20 pst., maksimalt kr 1500 per inntektsår. Om vilkårene, se stikkord «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris». Verdien på det underliggende objekt etter eventuell reduksjon kan likevel ikke settes lavere enn innløsningsprisen.

#### Eksempel (gevinst):

*Kjøpsopsjon: Aksjenes markedsverdi ved innløsning er 550 000 kr, mens innløsningskursen er satt til 300 000 kr. Det ble ikke ytet vederlag for opsjonen (opsjonspremie). Skattyter ble beskattet for 136 000 kr i ervervsåret (1998). Skattepliktig gevinst ved innløsningen i 2002 blir:  $(550\ 000 - 300\ 000)kr - 136\ 000\ kr = 114\ 000\ kr$ . (Skattlegges både som alminnelig inntekt og personinntekt.)*

#### Eksempel (tap):

*Kjøpsopsjon: Hvis aksjenes markedsverdi ved innløsning er 410 000 kr blir fradragberrettiget tap:  $(410\ 000 - 300\ 000)kr - 136\ 000kr = - 26\ 000\ kr$ . (Tapet er bare fradragberrettiget i alminnelig inntekt.)*

#### 3.4.3 Den forpliktete betaler til den berettigede for å bli fri forpliktelsen

Den ansattes fordel/tap skal fastsettes og skattlegges/fradras når den forpliktete betaler den berettigede for å bli fri forpliktelsen.

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.

#### 3.4.4 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 nedenfor under pkt. 3.4.10

«Unntak for overdragelse til nærstående». Fordelen settes til salgsummen fradrett inngangsverdien. Rettighetshaverens inngangsverdi for slik rett settes til det vedkommende har betalt for den (opsjonspremie) tillagt det beløp 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.

#### *3.4.5 Skattyteren overfører retten vederlagsfritt til andre*

Overfører skattyteren slik rett vederlagsfritt til andre, skal det ikke foretas noen beskatning på grunn av denne overføringen på grunnlag av disse reglene. Om eventuell senere beskatning hos den ansatte når overføringen skjer til nærstående, se nedenfor under pkt. 3.4.10 «Unntak for overdragelse til nærstående».

#### *3.4.6 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 fastsettelse av inngangsverdien tas utgangspunkt i eventuelt vederlag ved erverv av retten (opsjonspremie). Inngangsverdien tillegges eventuell fordel som er skattlagt i ervervsåret etter tidligere regler. Fra inntektsåret 1996 fram til og med inntektsåret 1999 skulle rett til å erverve eller selge aksjer eller grunnfondsbevis verdsettes og skattlegges på ervervstidspunktet enten retten var børsnotert eller ikke. For erverv av slik rett i inntektsårene 2000 og 2001 gjaldt dette bare når retten var børsnotert. Fra og med inntektsåret 2002 skattlegges ikke slike opsjoner mv. i ervervsåret uten hensyn til om opsjonen mv. er børsnotert eller ikke.

Om fradragsretten for tapet, og hvilken inntekt tapet kan fradras i, se nedenfor under pkt.

#### *3.4.8 «Skattemessig behandling av tap ved bortfall av slik rett».*

#### *3.4.7 Skattemessig behandling av gevinst, ved bruk, videresalg mv.*

Fordel/gevinst ved bruk (innløsning), rettighetshavers 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 verdstigning på aksjene vil altså i slike tilfeller bli lønnsinntekt. Dette gjelder selv om arbeidsforholdet har opphørt såfremt retten ble ervervet mens arbeidsforholdet bestod. Dette gjelder også for skattepliktig gevinst vedrørende slik rett ervervet forut for inntektsåret 1996 men ikke før inntektsåret 1990, se ovenfor under stikkord pkt. 3.2.3 «Unntak, opsjoner ervervet før inntektsåret 1990».

#### *3.4.8 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, heller ikke i den personinntekt som ble skattlagt ved ervervet. Tapsfradrag inngår ikke i minstefradraget.

#### *3.4.9 Person bosatt i utlandet*

Om fortsatt skatteplikt for opsjoner og andre finansielle instrumenter knyttet til aksje eller grunnfondsbevis i norsk selskap ved realisasjon innen fem år etter at rettighetshaveren har bosatt seg i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

#### *3.4.10 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.

I slike tilfeller blir en eventuell fordel/gevinst å beskatte hos den ansatte først når den nærstående selger retten til personer utenfor kretsen ovenfor eller bruker den til kjøp/salg av det underliggende objekt. Utgangsverdien vil være det vederlag 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 ovenfor under stikkord pkt. 3.2.2 «Unntak, dødsfall», om tilfellet når nærstående selger/bruker slik rett etter den ansattes død.

#### *3.4.11 Skattebegrensning*

Om alternativ skatteberegning, se stikkord «Finansielle instrumenter- opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særsilt skatteberegning)».

### **4 Forhold vedrørende det underliggende objekt**

#### ***4.1 Rett til kjøp, rettighetshavers inngangsverdi for kjøp av det underliggende objekt***

Bruker rettighetshaver en slik rett til å kjøpe det underliggende objekt, er hans inngangsverdi for vedkommende underliggende objekt den markedsverdi som er lagt til grunn for skattleggingen på innløsningstidspunktet.

#### ***4.2 Rett til salg, gevinst/tap vedrørende det underliggende objekt***

Bruker skattyteren en slik rett til salg av det underliggende objekt, må en i tillegg til beskatning av gevinst/fradrag for tap på selve retten som sådan hos rettighetshaveren, skattlegge gevinst/gi fradrag for tap for realisasjonen av det underliggende objekt som rettighetshaveren selger ved innløsning av salgsoptionen.

Gevinst/tap settes til differansen mellom markedsverdien som er brukt ved skattleggingen av retten, og skattyters inngangsverdi for det solgte objekt. Gevinst på det underliggende objekt anses ikke som vunnet i arbeidsforhold.

### **5 Arbeidsgiver**

For arbeidsgiveren behandles yting av slik rett til rettighetshaver etter de generelle regler, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner».

Utsteder plikter å lønnsinnberette rettighetshavers fordel ved slik rett under kode 523 det år de tildeles/ervertes dersom optionen er ubetinget. Opsjonsytelser ved innløsning eller salg av opsjoner i arbeidsforhold innberettes under kode 131-A (kontantytelser) eller kode 133-A (naturalytelser). Tap ved innløsning/salg/bortfall innberettes i kode 924.

Om arbeidsgiveravgift på fordelen, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 3.7.3 «Unntak fra trekkplikt».

# Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)

*FSFIN § 5-14-12*

## 1 Generelt

Om skattlegging av fordel, beregning av fordel og tidfesting av fordel som skattyter har fått, ved rett til å erverve eller selge aksjer mv. i arbeidsforhold, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)» under pkt. 3.4 «Behandling i det året retten realiseres, brukes (innløses) eller faller bort». Vedrørende særskilte regler om skattlegging og tidfesting i forhold til salg til nærstående, se under pkt. 3.4.10 «Unntak for overdragelse til nærstående».

Skatt på den inntektsfordelen som er fastsatt og tidfestet i det året retten innløses eller selges, kan beregnes på to måter, enten:

- på vanlig måte sammen med skattyterens øvrige inntekter vedkommende år eller
- hvis skattyteren krever det: til det beløp skatten ville ha utgjort dersom en foretar skatteberegning som om fordelten var blitt tidfestet med like store beløp i hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret til og med innløsnings-/salgsåret. Denne alternative beregningsmåten for skatten innebærer ikke en omgjøring av tidfesting av inntekten. Det skal således ikke foretas noe endring i tidligere års ligning. Dette alternativet er nedenfor kalt fordelingsalternativet.

Om fordeling av fordelten i forhold til ekstra arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 5.14.2 «Fordel ved opsjon mv. i arbeidsforhold, særskilt avgiftsberegning».

## 2 Fordelingsalternativet

### 2.1 Generelt

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. En skal komme frem til en beregnet skatt som tilsvarer den skatten som ville ha blitt ilagt dersom fordelten hadde blitt tidfestet på de ovennevnte år.

Dette har følgende konsekvenser:

- Skatten etter fordelingsalternativet tilfaller i sin helhet skattyterens skattekommune for det året retten innløses eller selges.

- Ved skatteberegningen må det fastsettes en ny inntekt for hvert av de årene fordelingen skal fordeles på, herunder evt. ny beregning av minstefradrag, fastsettelse av klasse mv.

Det er bare fordelingen ved rett til å erverve eller selge aksjer som fordeles. Gevinst ved eventuelt salg av aksjer på grunnlag av en slik salgsoption, kan ikke fordeles.

Fordelingsalternativet kan ikke brukes dersom det foreligger tap på retten til å erverve eller selge aksjer. Alternativet er derfor ikke aktuelt dersom retten til å erverve eller selge aksjer mv. faller bort.

## **2.2 Hvilke fordeler omfattes av fordelingsalternativet**

Fordelingsregelen omfatter fordel vunnet i arbeidsforhold ved rett, herunder option, til å erverve eller selge aksjer og grunnfondsbevis, jf. sktl. § 5-14 (3). Om hvilke retter dette er, se stikkord «Finansielle instrumenter - optioner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)» under pkt. 3.2 «Hva omfattes av særreglene».

## **2.3 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.

Fordelingsalternativet kan også brukes av personer som ikke er skattemessig bosatt i Norge i det året retten innløses, når de er skattepliktig for fordelingen etter sktl § 2-3 (3).

Om skatteplikten, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 12.3 «Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer».

## **2.4 Fordelingen av fordelingen som grunnlag for skatteberegningen**

### **2.4.1 Tidsrom**

Fastsatt fordel i det året retten innløses, selges eller faller bort, fordeles ved den nye skatteberegningen med like store beløp på hvert av inntektsårene fra og med ervervsåret for retten og til og med det året fordelingen tidfestes.

### Eksempel

*Erverves en option den 15 des. 1999 og innløses den 5. jan. 2002, skal fordelingen ved skatteberegningen fordeles med like stor beløp på årene 1999, 2000, 2001 og 2002.*

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 avtaler anses i utgangspunktet brukt først. En senere avtale kan imidlertid anses brukt først, hvis skattyteren 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 og retten til å erverve det økte antall aksjer, anses ervervet på tidspunktet for endringen av 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 betingelser 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 bosatt i Norge.

#### *2.4.2 Inntekten i fordelingsperioden, generelt*

Størrelsen av den skattepliktige fordel som skal fordeles, følger reglene i innløsnings/salgsåret.

Har skattyteren underskudd fra tidligere til fremføring, eller underskudd i et 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 og opsjonsfordelen hadde ført til at denne personinntekt skulle begrenses (ytterligere), så må slik begrensning gjennomføres.

#### *2.4.3 Inntekten i fordelingsperioden, utland*

Var skattyteren ikke skattepliktig for noen inntekt til Norge for et eller flere år i det tidsrom som faller innenfor fordelingsperioden, settes inntekten før fordelingsinntekt for slike år til 0.

#### *2.4.4 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 fordel, men bare den forholdsmessige del av fordelen som faller på dette året. Skatten for de aktuelle år beregnes etter vedkommende års skattesatser, jf. personfradrag/klassefradrag 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).

Kommer man fram til at fordelingsalternativet totalt sett medfører lavere skattebelastning enn det som er tilfelle ved inntektsføring av hele fordelen i innløsnings/salgsåret vil skattyter kunne kreve å få nedsatt skatten til det beløp som den alternative beregningen gir.

Ved skatteberegningen må det tas hensyn til eventuell skattebegrensning, se stikkord «Skattebegrensning - åttiprosentregelen».

#### *2.4.5 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 tilordnes den som innehar retten.

#### *2.4.6 Skatteberegning i fordelingsperioden, utland*

For tidligere år i fordelingsperioden hvor skattyteren ikke er skattepliktig til Norge for lønn fra vedkommende arbeidsgiver, regnes likevel skatt på alminnelig inntekt og toppskatt av den fordel som faller på inntekten for vedkommende år. Skatten beregnes i klasse 0.

For år hvor skattyteren er skattemessig bosatt til Norge en del av året, fordeles inntekten på det tidsrom skattyteren var bosatt i Norge og det tidsrom han ikke var bosatt, i samme forhold som klassefastsettelsen (tolvdeler), se stikkord «Klassefastsettelse».

### **2.5 Formelle krav**

Skattyteren må fremsette krav om skatteberegning etter fordelingsalternativet. Kravet må fremsettes innen fristen for levering av selvangivelsen. Har skattyteren fått forlenget fristen, er det den forlengede frist som gjelder.

## **Finansielle instrumenter - terminkontrakter/futures**

*Sktl. § 5-1 (2), § 5-30 (2), § 6-2 (1) og § 9-4.*

### **1 Generelt**

Under dette stikkord behandles bare terminkontrakter/futures som er egne formuesobjekter. Om hva en terminkontrakt/future er og hva begrepene brukt nedenfor betyr, se stikkord «Finansielle instrumenter - begreper».

En futurekontrakt vil alltid være et eget formuesobjekt.

Andre terminkontrakter enn futures er egne formuesobjekter når de er opprettet for/ment til omsetning eller tilsvarende utnyttelse uavhengig av det underliggende objekt f.eks. når:

- det underliggende objekt ikke er en individuelt bestemt gjenstand, men et objekt som er artsbestemt og ment til omsetning i effektive markeder, f.eks. statsobligasjoner,
- det underliggende objekt er av en slik art at det ikke kan leveres, eller
- det er avtalt eller underforstått at det underliggende objekt ikke skal leveres.

### **2 Prinsipp for skattlegging**

For futures og andre terminkontrakter 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 objekt.

### **3 Formue**

Terminkontrakter som er egne formuesobjekter anses som skattepliktig formue. For ikke-børsnoterte terminkontrakter fastsettes formuesverdien til antatt gevinst/tap ved stengning av kontrakten ved årskiftet. Det tilsvarende beløp som er ført som formue hos den ene kontraktsparten kan føres til fradrag som gjeld hos den andre kontraktsparten.

### **4 Inntekt/fradrag**

#### **4.1 Gevinst/tap**

Gevinst på terminkontrakten/futuren er skattepliktig inntekt og tap er fradragsberettiget. Dette gjelder enten terminkontrakten/futuren er eiet i eller utenfor virksomhet.

## **4.2 Gevinst/tapsberegning ved realisasjon**

### **4.2.1 Generelt**

Gevinst og tap på terminkontrakter og futures som er realisert i inntektsåret, fremkommer som differansen mellom inngangsverdien og utgangsverdien.

### **4.2.2 Inngangsverdi**

Ved inngåelsen av terminkontrakter og futurekontrakter vil det som hovedregel ikke være betalt noe beløp til den annen part som skal aktiveres som inngangsverdi.

### **4.2.3 Utgangsverdi**

Terminkontraktens utgangsverdi vil være realisasjonsverdien som for:

- terminkontrakt realisert ved avhendelse, settes til salgsvederlaget
- terminkontrakt avsluttet ved differanseavregning, settes til differanseavregningsbeløpet
- terminkontrakt avsluttet ved levering av det underliggende objekt;
  - for kjøper markedsverdien av det underliggende objekt minus terminprisen og
  - for selger terminprisen minus markedsverdien av det underliggende objekt
- terminkontrakt avsluttet ved stengningshandel, settes til den pris som er betalt for den motstående kontrakten.

## **4.3 Tidfesting av gevinst/tap**

Om tidfesting av gevinst/tap for skattyter som er næringsdrivende, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)». Om tidfesting av gevinst/tap for skattyter som ikke er næringsdrivende, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

# **Fisjon av selskap**

*Sktl. § 11-1 og §§ 11-4 til 11-10. Aksjelovenes kap. 14.*

## **1 Hva er en fisjon**

En fisjon av selskap er en deling av selskapet, hvor selskapet (det overdragende selskap) enten:

- overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til ett eller flere andre nystiftede selskap (det/de overtakende selskap) og fortsetter å bestå som selskap eller
- overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre nystiftede selskap (de overtakende selskap) og deretter oppløses

Foregår deling av et selskap ved at en del av selskapets eiendeler og rettigheter overdras direkte til et eksisterende selskap, kan det etter forholdene foreligge en kombinert fisjon og fusjon.

## **2 Utgangspunkt, skatteplikt**

I utgangspunktet skal enhver transaksjon som skjer i forbindelse med en fisjon, behandles etter de vanlige regler i skattelovene. F.eks. vil overføring av verdier fra det overdragende selskap i forbindelse med fisjonen, utløse beskatning etter de vanlige regler om realisasjon, uttak eller utbytte. Det overdragende selskaps skatteposisjoner kan ikke overføres til et

mottakende selskap. Videre vil reglene om oppløsning komme til anvendelse for det overdragende selskap i de tilfeller det oppløses.

Dersom det overdragende selskap oppløses er dette en realisasjon av aksjer/eierandeler for de skattytere som var aksjonær/deltaker i det overdragende selskap.

Om eventuell skattefrihet etter søknad til FIN etter reglene i sktl. § 11-22, for fisjoner som ikke går inn under reglene nedenfor, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform». Om skattefrihet for overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskap, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

### **3 Skattefri fisjon**

#### **3.1 Generelt**

Ved fisjon av selskap eller visse sameier, kan skattytere som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), velge mellom å bli behandlet etter de vanlige regler for skattepliktig fisjon eller å bli behandlet som en skattefri fisjon etter reglene i sktl. kap. 11. Valget må foretas under ett for alle selskapene som inngår i fisjonen.

#### **3.2 Samlet oversikt over vilkårene**

For at en fisjon skal kunne være skattefri, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er et av vilkårene ikke oppfylt, vil fisjonen bli å behandle etter de vanlige regler for beskatning, se ovenfor. Er det flere selskap involvert i fisjonen, må vilkårene være oppfylt for alle selskap som omfattes av samme fisjonsavtale.

##### **3.2.1 Fisjon**

Vilkår for å fisjonere skattefritt er at:

- det overdragende og det overtakende selskap som deltar i fisjonen må være hjemmehørende i Norge, se pkt. 3.3 «Nærmere om vilkåret at selskapene er hjemmehørende i Norge»
- selskapene som fisjonerer må være av en selskapstype som nevnt i pkt. 3.4 «Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fisjon»
- et overdragende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overtakende selskap eller sammenslutning, mens et overdragende deltakerlignet selskap må ha samme selskaps- og ansvarsform som det overtakende selskap, se pkt. 3.4 «Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fisjon»
- fisjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, se pkt. 3.5 «Fisjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler»
- fisjonen må være gjennomført på en av de måter som er beskrevet i pkt. 3.6 «Måten fisjonen er gjennomført på»
- det overdragende selskap må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser. Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper, deltakerlignede selskaper og sameier, se pkt. 3.7 «Det overdragende selskap må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det overdrar samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser»
- fisjonsvederlag til aksjonær/deltaker må være av den type og ha det omfang som beskrevet i pkt. 3.8 «Fisjonsvederlaget»
- det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle inngangsverdier, skatteposisjoner mv. videreføres uendret, se pkt. 3.9 «Skattemessig kontinuitet»

- skatteposisjoner må fordeles mellom selskapene etter reglene beskrevet i pkt. 3.10 «Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.»
- nominell og innbetalt aksjekapital må fordeles mellom aksjeselskapene i samme forhold som nettoverdiene fordeles mellom selskapene, mens deltakernes over- og underpris på selskapsandeler, og diverse andre skatteposisjoner i deltakerlignet selskap fordeles i samme forhold som selskapets nettoverdier, se nedenfor om pkt. 3.9 «Skattemessig kontinuitet»

Det er ikke noe krav at det selskapet som fisjoneres driver noen form for næringsvirksomhet eller at en eventuell næringsvirksomhet overføres, se FIN i Utv. 1997/1290.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt kan i visse tilfeller fisjonen eller deler av den settes til side, se nedenfor om pkt. 4 «Tilsidesettelse».

### *3.2.2 Kombinert fisjon/fusjon (fisjonsfusjon)*

Et selskap kan overdra deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser direkte til et eksisterende selskap. Dette innebærer i realiteten at selskapet først foretar en fisjon og deretter en fusjon i samme transaksjon uten å gå veien om formell opprettelse av et utfisjonert selskap. I disse tilfellene må vilkårene for fisjon være oppfylt, jf. Ot.prp. nr. 71 (1995-96) side 16. Derimot kreves ikke at vilkårene for fusjon er oppfylt, se FIN i Utv. 1997/1299. Fordi det ikke er opprettet et utfisjonert selskap er det ikke krav om at fusjonen for aksjeselskaper følger asl. kap. 13, men de enkelte transaksjoner må imidlertid følge aksjelovens øvrige regler. I disse tilfellene er det åpnet for å ta inn andre eiere i tillegg. Se også FIN i Utv. 2002/1106.

### **3.3 Nærmere om vilkåret at selskapene er hjemmehørende i Norge**

For å fisjonere skattefritt må det overdragende og de(t) overtakende selskap som deltar i fisjonen være hjemmehørende i Norge. Om hvilke selskap som anses for hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

Det er ikke skattefritak etter disse reglene når utenlandsk aksjeselskap/deltakerlignet selskap fisjonerer.

Overdrar et selskap som er hjemmehørende i Norge sine eiendeler til flere selskaper og ett av de overtakende selskap er hjemmehørende i utlandet, vil fisjonen være skattepliktig også for de selskap som er hjemmehørende i Norge, selv om alle vilkårene isolert sett er oppfylt for disse selskapene.

### **3.4 Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fisjon**

#### *3.4.1 Overdragende selskap*

Følgende selskapstyper kan bruke reglene om skattefri fisjon:

- aksjeselskap
- selskap og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment», og
- selskap som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning». Således kan et kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden ikke inngå i en skattefri fisjon, jf. sktl. § 10-40 (3).



- sameier som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke sameier som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

#### *3.4.2 Overtakende selskap, aksjeselskap eller likestilt selskap*

Det overtakende selskap må være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning. Dvs. at hvis det overdragende selskap er et aksjeselskap må også det overtakende selskap være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskap som går inn under aksjelovene se «Aksjeselskap mv. - allment». Selskap som ikke går inn under aksjelovene, f.eks. sparebank, kan bare fisjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskap er registrert med samme selskapsform.

#### *3.4.3 Overtakende selskap, deltakerlignet selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden*

Et overtakende selskap som deltakerlignes etter nettometoden må ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskap. F.eks. hvis et ANS fisjoneres, må de(t) overtakende selskap også være ANS, og ikke et KS/DA/indre selskap. Tilsvarende gjelder for sameier som deltakerlignes etter nettometoden.

### **3.5 Fisjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler**

#### *3.5.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap*

Det er særskilte selskapsrettslige regler i aksjelovens kap. 14 om fisjon av aksjeselskap. Det foreligger en foreløpig regnskapsstandard for fisjon utarbeidet av NRS.

#### *3.5.2 Deltakerlignet selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden*

For deltakerlignede selskap er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fisjon i selskapsloven, men selskapet må følge de generelle reglene i selskapsloven eller lov av 18. juni 1965 nr. 6 om sameige (sameieloven). De regnskapsrettslige regler følger av regnskapslovgivningen.

### **3.6 Måten fisjonen er gjennomført på**

Fisjonen må gjennomføres ved at et selskap mv. enten:

- overdrar en del av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et eller flere andre selskap mv. som er nystiftede og beholder resten av eiendelene mv. selv eller
- overdrar alle sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til minst to andre nystiftede selskap.

Fordi vederlagsaksjene ved en skattefri fisjon må utstedes til aksjonærene i det overdragende eller overtakende selskap, 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 i Utv. 1998/1186.

Om skattefrie overføringer av eiendeler i virksomhet i konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

Overdrar et selskap deler av sine eiendeler, rettigheter og forpliktelser til et eksisterende selskap foreligger en kombinert fisjon og fusjon, se ovenfor under pkt. 3.2.2 «Kombinert fisjon/fusjon (fisjonsfusjon)».

### ***3.7 Det overdragende selskap må oppløses i forbindelse med fisjonen, dersom det 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. Dette gjelder både for aksjeselskap mv. og deltakerlignet selskap, sameier mv.

Om generelle frister ved oppløsning av aksjeselskap mv., se aksjelovens kap. 16.

Om generelle frister ved oppløsning av selskap i selskapsloven, se selskapsloven §§ 2-37 flg. og § 3-27.

### ***3.8 Fisjonsvederlaget***

Ved fisjon av aksjeselskap må fisjonsvederlaget bestå av aksjer i det overdragende og/eller det overtakende selskap. Vederlaget kan i stedet bestå av aksjer i det overtakende selskaps morselskap. Vederlag kan ikke bestå av aksjer i annet konsernselskap.

Aksjonærene kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 pst. av omsetningsverdien av det samlede vederlag til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskap, se asl./asal. § 14-2 (1) og (2). Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjenning av fisjonsplanen 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 på aksjonærenes hånd, se nedenfor.

Det samlede vederlag for aksjonærene i det overdragende selskap fremgår av verdsettelsen av det overdragende selskap i fisjonsplanen.

Ved fisjon av selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden gjelder tilsvarende som for aksjeselskap.

### ***3.9 Skattemessig kontinuitet***

#### ***3.9.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger og korreksjonsinntekt***

Grunnlaget for selskapsutdelinger og korreksjonsinntekt må være likt før og etter fisjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren eller uten beregning av korreksjonsinntekt på overdragende selskaps hånd, skal videreføres hos det overtakende selskap.

#### ***3.9.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap***

Det overdragende selskaps skatteposisjoner må videreføres i ett eller flere av selskapene som inngår i fisjonen. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatt gevinst, saldoverdier, gevinst- og tapkonto og framførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi. Om fordeling av skatteposisjonen mellom selskapene, se nedenfor under pkt. 3.10 «Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.».

#### ***3.9.3 Skattemessige inngangsverdier, overtakende selskap***

Et overtakende selskap må overta det overdragende selskaps skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter for de eiendeler og forpliktelser som overtas.

#### ***3.9.4 Skattemessige inngangsverdier, aksjonær***

Aksjonærene beholder i utgangspunktet sine samlede skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt for aksjene i de fisjonerte selskap.

For aksjonærer som har blitt realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjer som anses realisert.

Om fordeling av den samlede inngangsverdien på aksjer etter fisjonen, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om omfordeling av RISK-beløp og justeringsfaktor, se «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### *3.9.5 Skattemessige inngangsverdier, deltakere*

Eier en deltaker andeler i flere av selskapene etter fisjonen skal følgende skatteposisjoner hos deltakeren fordeles på andelene i disse selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet det enkelte selskap:

- over- eller underpris på selskapsandel
- differansesaldi etter sktl. § 19-2 (2) bokstav c, knyttet til driftsmidler som inngår på samlesaldo (saldogruppe a-d)
- beregnede differanser som har oppstått ved en tidligere fusjon og/eller fisjon, jf. sktl. § 11-7 (5)
- for kommandittister, fremførbart underskudd i kommandittselskapet og tillegg til fradragrammen i henhold til overgangsregler til skattereformen

Ved fastsettelsen av nettoverdien i det enkelte selskap legges omsetningsverdien til grunn. Blir deltakeren medeier i noen, men ikke alle de overtakende selskap, er det forholdet mellom nettoverdiene i disse selskapene som skal legges til grunn ved fordelingen av over- /underpris mv.

De selskap som inngår i fisjonen kan ha ulike forskjeller mellom reelle og skattemessige verdier i selskapet. Medfører slike ulikheter at en deltaker får høyere eller lavere skattemessig inngangsverdi på andelen ved fisjonen skal differansen beregnes og behandles på samme måte som over- /underpris på andelen. Tilleggsvederlaget vil i realiteten redusere den skattemessige egenkapitalen til deltakerne i det overdragende selskap slik at den skattemessige egenkapitalen må korrigeres for dette før en beregner differansen. Beregningen gjøres i det overdragende selskap, selv om utdelingen av tilleggsvederlaget skjer fra det overtakende selskap. For kommandittister må fradragrammen korrigeres med samme differanse.

### ***3.10 Fordeling av selskapets skattemessige inngangsverdier, skatteposisjoner, aksjekapital mv.***

Selskapene står fritt til å avtale hvordan eiendeler og forpliktelser skal fordeles innenfor rammene av de selskaps- og regnskapsrettslige regler.

#### *3.10.1 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 selskap som overtar/beholder eiendelen eller gjelden. Dette gjelder f.eks. saldo i saldogruppe e-i 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. Om negativ saldo, se nedenfor.

Avsetning for urealisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld fordeles i samme forhold som det avsatte tap på vedkommende fordring eller gjeld ved siste ligning.

### *3.10.2 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 virksomhet som posisjonen skriver seg fra. Kan skattyter ikke sannsynliggjøre at posisjonen er knyttet til en bestemt næringsvirksomhet, fordeles posisjonene i selskapene i samme forhold som nettoverdiene i selskapet fordeles. 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.

### *3.10.3 Fordeling av aksjekapital*

Nominell og innbetalt aksjekapital, herunder innbetalt overkurs, skal fordeles mellom selskapene i samme forhold som nettoverdiene er tilordnet de enkelte selskap. Ved fastsettelsen av nettoverdien i det enkelte selskap legges de reelle verdier til grunn.

Om fordeling av kapital ved et samvirkeforetaks utfisjonering til et nystiftet andelslag, se FIN i Utv. 1998/1202.

### *3.10.4 Fordeling av kapital i deltakerlignede selskap*

Hverken selskapslovgivningen eller skattelovgivningen har regler om fordeling av kapital ved fisjon av deltakerlignede selskap. Dette gjelder også for ansvarskapital i kommandittselskap og dermed for fordelingen av ikke-innkalt ansvarskapital. Det gjelder særskilte regler for selskapskapitalen i kommandittselskap, se selskapsloven kap. 3.

## **4 Tilsidesettelse**

I tillegg til det alminnelige ulovfestede skatterettslige prinsipp om tilsidesettelse, er det en lovfestet adgang til tilsidesettelse i sktl. § 11-7 (4). Selskapets rett til å videreføre skatteposisjoner i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto, eller tom positiv saldo, faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelsen av slik skatteposisjon er det overveiende motiv for fisjonen. Selv om retten til å videreføre disse skatteposisjoner faller bort, kan fisjonen for øvrig likevel være skattefri. Om tilsidesettelse for øvrig, se stikkord «Tilsidesettelse».

## **5 Virkningstidspunkt for fisjon**

### **5.1 Aksjeselskap**

Fisjon av aksjeselskap får virkning fra det tidspunkt da melding fra alle overtakende selskap er registrert i Foretaksregisteret, jf. asl./asal. § 14-8, 2. ledd.

Virkningstidspunktet for fisjonen er det samme enten fisjonen er skattefri eller skattepliktig.

### **5.2 Deltakerlignet selskap**

Fisjonen får virkning fra det tidspunkt det overdragende selskap foretar innskudd i det overtakende selskap. 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.

## **6 Virkning av skattefri fisjon for selskapene**

### **6.1 Ligning i fisjonsåret**

Det fastsettes inntekt i det overdragende selskap frem til fisjonen og for hvert av selskapene etter fisjonen.

For aksjeselskap er det likevel ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsettelse i det overdragende selskap fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet, hvis selskapet ikke oppløses og skattyteren velger å skattlegge denne inntekten fullt ut på det overdragende selskapet. Se Ot.prp. nr. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.1.

For deltakerlignede selskap er det ikke nødvendig å foreta særskilt inntektsfastsettelse i det overdragende selskap 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.

#### **6.1.1 Aksjeselskap, overskudd i fisjonsåret**

Overskudd før fisjonen, kan etter skattyternes valg behandles på følgende måter:

- overskudd skattlegges fullt ut på det overdragende selskap dersom dette ikke er oppløst ved fisjonen, eller
- overskudd fordeles på de selskap som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- overskudd fordeles på de selskap som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomhet eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN i Utv. 1989/580 og Utv. 1997/1291.

#### **6.1.2 Aksjeselskap, underskudd i fisjonsåret**

Årets underskudd før fisjonen kan etter skattyterens valg behandles på følgende måter:

- underskuddet fordeles på de selskap som består etter fisjonen i samme forhold som aksjekapitalen er fordelt, eller
- underskuddet fordeles på de selskap som består etter fisjonen slik at resultatet blir tilnærmet riktig i forhold til den virksomhet eller del av virksomhet selskapene driver videre.

Se FIN i Utv. 1998/108.

#### **6.1.3 Selskap deltakerlignet etter nettometoden, overskudd/underskudd i fisjonsåret**

Overskudd/underskudd fra årets begynnelse og fram til fisjonstidspunktet fordeles på deltakerne i det overdragende selskap etter eierandel før fisjonen.

## **6.2 Korreksjonsinntekt**

### **6.2.1 Tidligere års korreksjonsinntekt**

Ved fisjon av selskap kan krav på fradrag for tidligere inntektsført korreksjonsinntekt fordeles på de selskap som består etter fisjonen:

- forholdsmessig etter aksjekapitalen, eller
- i naturlig sammenheng med delingen av virksomheten.

### **6.2.2 Årets korreksjonsinntekt hvor det ved fisjonen ytes tilleggsvederlag**

Anses tilleggsvederlaget som utbytteutdeling, kan dette utløse korreksjonsinntekt hvis vilkårene for øvrig er tilstede, se stikkord «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt». Anses tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag, utløses ikke korreksjonsinntekt. Om tilleggsvederlag, se nedenfor under pkt. 7.3 «Tilleggsvederlag».

## **6.3 Tilleggsvederlag i form av formuesobjekt mv.**

Yter det overtakende selskapet tilleggsvederlag i form av formuesobjekt mv. skal det foretas uttaksbeskatning hos selskapet om betingelsene for dette for øvrig er til stede. Dette gjelder både for aksjeselskap mv. og for deltakerlignet selskap. Om uttak se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## **7 Virkning av skattefri fisjon for eierne (aksjonærene/deltakerne)**

### **7.1 Generelt**

Ved en skattefri fisjon anses ikke eierne i det opprinnelige selskap å ha realisert aksjene/andelene ved ombytte til aksjer/andeler i de(t) nye selskap. Det skal derfor ikke foretas beskatning etter reglene om realisasjon.

Overføring av aktiva fra det opprinnelige selskap til de nye selskap, anses ikke som utbytte/utdeling for eierne i de nye selskap.

### **7.2 Inngangsverdi på aksjer/andeler**

Om fordeling av inngangsverdi på aksjer, se foran under pkt. 3.9.4 «Skattemessige inngangsverdier, aksjonær» og stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.», og for andeler se foran under pkt. 3.9.5 «Skattemessige inngangsverdier, deltakere». Om omfordeling av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

### **7.3 Tilleggsvederlag**

#### **7.3.1 Aksjonær**

Utdeles tilleggsvederlag likt til alle aksjonærer, enten i det overdragende eller det overtakende selskap, skal dette behandles som utbytte og eventuelt gi rett til godtgjørelse, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den del av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærer får, anses som vederlag for aksjene. Antallet realisererte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antall aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet.

Skjer kontantutløsning mot beløpsmessig like stor nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, er den å anse 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.

### *7.3.2 Deltaker i deltakerlignet selskap*

Ved fisjon av deltakerlignede selskap anses tilleggsvederlaget som en utbetaling av allerede beskattet kapital. Dette utløser ikke beskatning hos deltakeren hånd. Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre deltakere er dette en hel eller delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den del av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserde eierandel vil være differansen mellom mottatt eierandel og den eierandel deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet.

### **7.4 Aksjonærbidrag**

Om tilbakeføring av fradrag for aksjonærbidrag, se stikkord «Aksjonærbidrag».

## **8 Beregnet personinntekt**

Om beregnet personinntekt i fisjonsåret, se stikkordene om personinntekt.

# **Fiske**

- *Sktl. § 5-15 (1) bokstav e nr. 1, § 6-60, § 8-1 (1) bokstav b og § 8-6.*
- *Ftrl. § 23-3 (2) nr. 2 bokstav b og § 23-5.*
- *Sktbl § 5 nr. 1 bokstav d*
- *FSFIN § 5-15-7 og § 6-60*
- *Ligningsloven § 6-2 nr. 1 bokstavene i og j og § 6-14 nr. 2*
- *Midlertidig forskrift av 21. desember 1993 nr. 1325 om Utfyllende regler for oppgjør for skattetrekk og om fristen for levering av lønns- og trekkoppgaver fra arbeidsgivere i fiske og fangstvirksomhet (sktbl. og lignl),*
- *Vedtak 28. november 2000 nr. 1243 om produktavgift til folketrygden for fiskeri-, hval- og selfangstnæringen for 2001.*
- *Takseringsreglene §§ 2-1-4 «Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv», 3-2-3 «Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk», 3-3-2 «Kostnader til kost mv. for ikke regnskapspliktige lottfiskere» og § 2-3-7 «Kostnader til sjøhyre for lottfiskere (ikke regnskapspliktige) som har krav på minstefradrag».*

## **1 Generelt**

Reglene om fiske gjelder også for selfangst, hvalfangst mv.

## **2 Regnskapsplikt**

Om plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger samt plikt til å utarbeide årsregnskap, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

Lottfisker som ikke er eier/medeier i båt og/eller bruk, har ikke regnskapsplikt etter regnskapsloven.

## **3 Revisjonsplikt**

Om revisjonsplikt, se stikkord «Regnskap - revisjon».

## **4 Oppgaveplikt**

### **4.1 Næringsoppgave**

Foretak som har begrenset regnskapsplikt, og som heller ikke utarbeider årsregnskap, skal levere næringsoppgave 1 (blankett RF-1175). Foretak som har full regnskapsplikt og andre foretak som frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler, skal levere næringsoppgave 2 (blankett RF-1167).

### **4.2 Selskapsoppgave**

Om hvilke oppgaver som skal leveres i forbindelse med deltakerlignet selskap som driver fiske, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 5 «Formelle krav».

### **4.3 Andre skjema**

Det er utarbeidet et skjema «Oppgave for beregning av næringsinntekt for lottfiskere og særskilt fradrag innen fiske og fangst» (RF-1213) med rettleiding (RF-1214). Skjemaet er tredelt:

- del A (Beregning av virksomhetsinntekt for lottfiskere) skal fylles ut av lottfiskere, som ikke eier båt og/eller bruk, samt deltaker i deltakerlignet selskap som driver fiske, der deltaker er med om bord i selskapets båt som aktiv fisker,
- del B (Oversikt over driftstid i fiske og fangst), og
- del C (Beregning av særskilt fradrag) skal fylles av alle som krever særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, se nedenfor under pkt. 9 «Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk».

### **4.4 Lønns- og trekkoppgaver**

Høvedsmenn eller fartøyeiere som har betalt ut mannskapslott, lønn, hyre, eller andre oppgavepliktige godtgjørelser, plikter å sende lønns- og trekkoppgave på lik linje med andre arbeidsgivere. Dette gjelder selv om C-skjema er brukt ved oppgjør for skattetrekk. Innberetningsplikten gjelder også lott til høvedsmannen og til deltakere i deltakerlignet selskap som mottar lott for deltakelse i aktivt fiske om bord på selskapets båt(er).

### **4.5 Terminoppgave for fiske og fangst, Oppgjørsskjema C**

«Terminoppgave for fiske og fangst» skal brukes ved oppgjør for forskuddstrekk innen fiske og fangst. Oppgjør etter terminoppgaven skal skje for to-månedlige oppgjørperioder. Terminoppgaven skal sendes skatteoppkreveren innen den 8. i oppgjørsmåned, og oppgjør for forskuddstrekk skal foretas til skatteoppkreveren innen den 15. i samme måned. Rederiet eller høvedsmannen kan for oppgjør av forskuddstrekk, i stedet for terminoppgaven, fortsatt benytte C-skjema (RF-1038) dersom han ønsker det. Oppgjøret foretas da for hver gang det foretas oppgjør med mannskap for fiske eller fangst. C-skjemaet, eller terminoppgaven, skal som tidligere leveres skatteoppkreveren i høvedsmannens bostedskommune eller rederiets kontorkommune.

### **4.6 Oppgave over solgt fangst**

Fiskere som driver enefiske, skal levere skjemaet «Oppgave over solgt fangst» (RF-1041). Skjemaet sendes til skatteoppkreveren i bostedskommunen. Skatteoppkreveren sender skjemaet eller kopi av dette til ligningskontoret.

## **5 Skattested**



Inntekt av fiske skattlegges for personlige skattytere i bostedskommunen. Dette gjelder også deltakere i deltakerlignet selskap, med mindre selskapsinntekten er undergitt stedbunden beskatning i annen kommune. Inntekt av laksefiske med kilenot eller krokarn fast i land er undergitt stedbunden skattlegging.

Aksjeselskaper skattlegges bare i (hoved-)kontorkommunen.

## **6 Formuen**

### **6.1 Fiskefartøyer**

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsettelse av fiskefartøyer. Se takseringsreglene § 2-1-4 «Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv».

### **6.2 Konesjon/deltakeradgang**

Ved kjøp av fiskefartøy betales ofte vederlag utover det fartøyet isolert sett er verdt, noe som har sin bakgrunn i at adgangen til å delta i de viktigste fiskeriene er begrenset gjennom ordinære konsesjonsordninger og ulike ordninger for deltakeradgang. Den viktigste av sistnevnte ordninger er adgangen til å fiske etter torsk med konvensjonell redskap i området nord for 62. breddegrad. Formelt sett er det ikke konsesjonen/deltakeradgangen i seg selv som erverves. Kjøper betaler en merpris fastsatt ut fra den rettigheten som tilligger fartøyet, slik at han kommer i posisjon for å få tildelt konsesjon eller deltakeradgang.

Konsesjon og deltakeradgang er rettigheter som regnes med i den skattepliktige formuen. Dersom konsesjonen/deltakeradgangen er ervervet etter 1. januar 1998, settes konsesjonen/deltakeradgangens formuesverdi til rettighetens omsetningsverdi som fastsettes til kostpris. For konsesjon eller deltakeradgang som er ervervet før 1. januar 1998, gjøres ingen endring i forhold til tidligere praksis.

### **6.3 Varelager**

Lager av tørrfisk, saltfisk, hummer, laks og reker mv. som ikke er solgt per 31. desember, må medtas som varelager. Om verdsettelsen, se stikkord «Varebeholdning».

### **6.4 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlag**

Om økning av formuesverdien der det er fastsatt høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» og takseringsreglene § 2-1-5 «Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget ved beregning av personinntekt og de ligningsmessige formuesverdier». Vedrørende samordning for ikke-børsnoterte aksjeselskaper, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

## **7 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Om tidfesting av inntekter og kostnader, se stikkordene om tidfesting.

## **8 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

### **8.1 Arbeidstøy**

Om arbeidstøy, se nedenfor under pkt. 8.28 «Sjøhyre mv.».

### **8.2 Avskrivninger**

Om avskrivninger, se stikkordene om driftsmidler.

### **8.3 Barn**

Om barns inntekt, se stikkord «Barn og ungdom» og om minstefradrag i barns lottinntekt, se stikkord «Minstefradrag», jf. FIN i Utv. 1975/105.

#### **8.4 Bergingslønn**

Bergingslønn som mottas i forbindelse med assistanse til andre fartøyer, er skattepliktig inntekt og føres som annen driftsrelatert inntekt i næringsoppgaven post 3900.

Bergingslønn som utbetales, er fradragsberettiget kostnad i næringsvirksomhet. Utbetaling fra forsikringsselskap til dekning av slik kostnad er skattepliktig inntekt.

#### **8.5 Bil**

Om bil, se stikkordene om bil.

#### **8.6 Bot**

Bot som ilegges for ulovlig fiske er ikke fradragsberettiget. Se stikkord «Bot, gebyr mv.».

#### **8.7 Dagpenger under arbeidsledighet**

Alle fiskere i Norge som står i Fiskermanntallet, blad B, har rett til dagpenger under arbeidsledighet. Dagpengesatsen for 2002 var kr 315 i 6 dager per uke. I tillegg har fiskere rett til forsørgertillegg på kr 15 per barn per dag de første 26 uker. Fra og med 27. ledighetsuke er satsen kr 23 per barn per dag.

Garantikassen for fiskere utbetaler beløpet direkte til den enkelte fisker og sender lønnsoppgaver. Det blir trukket skatt ved utbetalingen. Dagpenger til fiskere som bare mottar hyre, innberettes under kode 145. Dagpenger som erstatter virksomhetsinntekt, innberettes under kode 447.

Utbetalingen er skattepliktig og er med i personinntekt med bruttobeløpet. Det beregnes ikke minstefradrag i dagpenger som erstatter virksomhetsinntekt i fiske, herunder mannskapslott.

#### **8.8 Deltakeradgang**

##### **8.8.1 Generelt**

Deltakeradgang for fiske/fangst gis for ett år av gangen i medhold av lov av 26. mars 1999 nr 15 (deltakerloven).

Ved kjøp av fiskefartøy betales det ofte vederlag utover det fartøyet isolert sett er verdt. Er merprisen betalt pga. mulighet for å få tildelt deltakeradgang, må kjøper aktivere merprisen, dvs. den del av kostprisen som gjelder deltakeradgangen. Som rettighet har en deltakeradgang stor likhet med en konsesjon. Deltakeradgangen har imidlertid formelt sett en begrenset levetid ved at den fastsettes hvert år ved kgl. res. eller forskrift. Deltakeradgangen må derfor vurderes som en tidsbegrenset rettighet ved vurderingen av fradragsrett etter sktl. § 6-10 (3), jf. § 14-50. En deltakeradgang kan dermed kreves avskrevet med like store årlige beløp over deltakeradgangens levetid. Vurderingen av levetiden byr på så store problemer at den må fastsettes sjablonmessig. På grunn av den usikkerheten som er knyttet til deltakeradgang, kan en nyervervet deltakeradgang avskrives lineært over fem år. Om avskrivning utenom saldoreglene, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

For selger vil det være uten skattemessig betydning om vederlaget splittes. Også gevinst ved salg av ikke-avskrivbare driftsmidler i næringsvirksomhet kan føres på gevinst- og tapskonto, jf., sktl. § 14-52.

### **8.8.2 Fordeling av kjøpesum mellom fartøy og rettigheter**

For kjøper må det ved erverv av fartøy med konsesjon/deltakeradgang for fiske/fangst, påses at den del av inngangsverdien som kan henføres til konsesjon/deltakeradgang ikke behandles etter saldosystemet. Merprisen, dvs. den del av kjøpesummen som ikke gjelder båten, skilles ut og behandles etter reglene om immaterielle rettigheter. Partenes fordeling kan prøves av ligningsmyndighetene. Det kan ligge opplysninger om partenes verdsettelse av konsesjon i kjøpekontrakt, lånesøknad, styreprotokoller, hos skipsmegler mv. Ofte har partene avtalt at et bestemt beløp skal betales når Fiskeridirektoratet har tildelt kjøper tillatelsen. Videre kan det være aktuelt å fastslå teknisk verdi på fartøyet. Det kan også være aktuelt å sammenligne med tilfeller der fartøy selges uten rettighet, f.eks. ved salg til utlandet eller i tilfeller hvor en reder med nybygget fartøy beholder rettigheten og selger fartøyet til en annen reder som har rettigheter tilknyttet et annet fartøy som ev. går ut av fiske. Ved overdragelse av fiskefartøy vil det bare rent unntaksvis kunne foreligge verdier som kan falle inn under reglene om goodwill.

### **8.9 Ektefeller**

Om ektefellers felles bedrift, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **8.10 Erstatning for tapt fiske**

Om erstatning for tap av driftsinntekter i fiske, se nedenfor under pkt. 8.29 «Skadeserstatning».

### **8.11 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 nedenfor under pkt. 9.1 «Generelt».

### **8.12 Inndragning**

Om inndragning av fangst og/eller redskap ved ulovlig fiske, se stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

### **8.13 Konsesjon**

Konsesjon for fiske/fangst er et ikke-fysisk driftsmiddel. Konsesjoner gis av Fiskeridirektoratet som varige tillatelser med hjemmel i lov av 16. juni 1972 (deltakerloven).

Ved kjøp av fiskefartøy betales det ofte vederlag utover det fartøyet isolert sett er verdt. Er merprisen betalt pga. mulighet for å få tildelt konsesjon må kjøper aktivere merprisen, dvs. den del av kostprisen som gjelder konsesjonen. Konsesjonen skal behandles som et ikke-fysisk driftsmiddel som ikke er tidsbegrenset og kan derfor bare avskrives etter sktl. § 6-10 (3) første punktum. Se LRD i Utv. 2002/471 (Dommen er påanket, men avvist av Høyesterett). Et unntak er overdragelser etter reglene om enhetskvoteordningen. Slik rettighet er begrenset til 13 år. Om eventuell adgang til avskrivning utenom saldoreglene, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

Hos selger er gevinst ved realisasjon av konsesjon skattepliktig, og tap er fradragsberettiget. Gevinst kan etter skattyters valg inntektsføres i realisasjonsåret eller føres på gevinst- og tapskontoen. Tap skal føres på gevinst- og tapskonto.

Om fordeling av kjøpesum mellom fartøy og merpris, se ovenfor under pkt. 8.8.2 «Fordeling av kjøpesum mellom fartøy og rettigheter».

#### **8.14 Kontingent**

Om kontingent til Norges Fiskarlag, se stikkord «Kontingenter» under margstikkord «Norges Fiskarlag».

Om kontingent til Norges Kystfiskarlag, se stikkord «Kontingenter» under margstikkord pkt. 5 «Yrkes- og næringsorganisasjoner».

#### **8.15 Kosthold**

##### **8.15.1 Generelt**

Det gis fradrag for kostnad til kosthold under fiske og fangst. Er det felles kosthold om bord, skal disse felleskostnadene også føres i oppgjørsskjema C, hvis dette nyttes.

Fri kost under fiske er skattefri.

Familieforsørgere og enslige behandles likt.

##### **8.15.2 Regnskapspliktig**

Fiskere med full eller begrenset regnskapsplikt skal registrere 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 75 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen.

##### **8.15.3 Ikke-regnskapspliktig**

For ikke-regnskapspliktige lottakere gis fradrag for kostutgifter som de har dekket selv utenom felles kosthold, såfremt kostnadene 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 75 per dag dersom fiskeren er på sjøen sammenhengende hele dagen.

#### **8.16 Lott / hyre**

##### **8.16.1 Generelt**

Hyreinntekt behandles fullt ut som lønn. Hyre som båteieren tar ut som eneeier, behandles ikke som hyre, men som en del av virksomhetsinntekten. Hyre som ansvarlig deltaker tar ut av et deltakerlignet selskap, behandles ikke som hyre, men som arbeidsgodtgjørelse i virksomhet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

Lottinntekt behandles som inntekt av virksomhet. Dette gjelder også for mannskapslott.

Lotter og parter skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven under kode 446. Hyrer skal innberettes under kode 144.

##### **8.16.2 Hyrekostnader**

Det skal ikke betales arbeidsgiveravgift av hyre utbetalt til deltakere i fiske. Av all annen hyreutbetaling svares arbeidsgiveravgift.

#### *8.16.3 Lossepenger*

Timegodtgjørelse som rederi utbetaler til mannskap som faktisk deltar i lossing, anses ikke som inntekt ved fiske, og utbetalingen blir arbeidsgiveravgiftspliktig.

#### *8.16.4 Kankfiske*

Ved kankfiske mottar kankfiskeren oppgjøret bare for fangstene på bestemt merkede garn eller liner som brukes i felles drift.

Når kankfiskeren som har deltatt i selve fisket, får utbetalt kanklott, skal denne lotten innberettes på lønns- og trekkoppgaven under kode 446 som lottinntekt.

Hvis kokk, lineegner eller garnbøter, etter avtale, mottar godtgjørelse for sitt arbeid på land ved at vedkommende beholder f.eks. utbytte av solgt fisk på kankredskaper, vil dette være en avtalt form for lønn. I slike tilfeller vil inntekten av kankfiske være lønnsinntekt som det skal svares arbeidsgiveravgift av. Denne inntekten skal ikke tas med i eventuelt grunnlag for beregning av særfradrag til fiskere fordi godtgjørelsen ikke er utbetalt for deltakelse i selve fisket.

Alt salg av fisk fra kankredskaper skal skje i høvedsmannens navn. Høvedsmann, eller den som foretar salg av fangsten, er ansvarlig for at all mottatt utgående merverdiavgift vedrørende kankfiske tas med i avgiftsoppgjøret.

#### *8.16.5 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.

#### *8.16.6 Mannskapslott*

Mannskapslott behandles som inntekt av næringsvirksomhet. Det skal i utgangspunktet ikke gis minstefradrag i mannskapslott. Om minstefradrag i mannskapslott for visse skoleungdommer på sommerjobb, se stikkord «Minstefradrag». I forhold til personinntekt behandles mannskapslott i prinsippet som arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

#### *8.16.7 Garantilott fra Garantikassen*

Garantilott (tidligere minstelott) fra Garantikassen er skattepliktig og regnes som inntekt ved deltakelse i fiske. Som regel vil utbetalingen av garantilott fra Garantikassen for fiskere skje etter at utfylt oppgjørsskjema C er sendt skatteoppkreveren. Høvedsmannen sender da C-skjema vedrørende fordeling av tilleggsoppgjøret. Dersom høvedsmannen bruker terminoppgaven, tas oppgjøret med på vedkommende termin. Garantikassen sender kopier vedrørende utbetalingene til skatteoppkreveren og ligningskontoret.

Det må sendes lønns- og trekkoppgave på vanlig måte også for garantilotten.

### **8.17 Overlevingsdrakt**

Kjøp av overlevingsdrakt kan kostnadsføres i anskaffelsesåret dersom kostpris eksklusive merverdiavgift er under kr 15 000. Er kostprisen høyere, skal den tilføres saldo d. Ved første gangs anskaffelse av drakter, må anskaffelsene ses under ett i forhold til grensen for aktivering og avskrivning/kostnadsføring.

### **8.18 Premie til pensjonstrygden**

Premie til pensjonstrygden for fiskere er fradragberettiget. Premiebeløpet vil fremgå av lønns- og trekkoppgaven kode 312. Pensjonsalder for fiskere er 60 år, jf. lov av 28. juni 1957 nr. 12 om pensjonstrygd for fiskere.

### **8.19 Privat bruk av båt**

Fordelen ved privat bruk av båt til ferieturer e.l. er skattepliktig inntekt.

### **8.20 Produktavgift**

Produktavgift som er pålagt fiskerinæringen, kommer til fradrag i driftsinntektene, og føres i næringsoppgaven post 3300.

### **8.21 Påkostning eller vedlikehold**

Om grensen mellom påkostning og vedlikehold, se stikkordene om driftsmidler og «Vedlikehold».

### **8.22 Radio**

Kostnader til radiomottaker om bord må normalt godkjennes til fradrag.

### **8.23 Refusjon av forsikringspremie**

#### **8.23.1 Båt og bruk**

Ved landligge på grunn av kvoteregulering av fiske m v, vil det forekomme at kostnadsført forsikringspremie på fartøy, redskap o a blir nedsatt. Er premien betalt på forskudd, har eieren fått kvittering på hele premiebeløpet. Nedsettelsen skjer da ofte ved kontantutbetaling. Nedsettelsen skal redusere premiefradrag/tas til inntekt det år den blir avregnet/utbetalt. Dette skal innberettes av forsikringsselskapet dersom betalingen gjelder forsikringspremie knyttet til fiskebåt som er merkepliktig etter lov av 5. desember 1917 nr. 1 om registrering og merking av fiskefartøyer.

#### **8.23.2 Tariffestet pakkeforsikring**

Arbeidsgiver plikter å tegne visse forsikringer for mannskapet han til enhver tid har i sin tjeneste. Tegner han ikke slik forsikring blir han personlig ansvarlig dersom uhellet skulle inntreffe. Til den som har mannskap i tjeneste tilbys en såkalt pakkeforsikring. Denne forsikringen omfatter følgende:

- persondel som omfatter:
  - yrkesskedeforsikring
  - avtalte tilleggsdekninger til yrkesskedeforsikringen
  - 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.

#### **8.24 Refusjon av merverdiavgift til lottaker**

Lottakere som selv holder redskap, får etter søknad til fylkesskattekontoret refundert differansen mellom betalt merverdiavgift og eventuell investeringsavgift. Refusjonsbeløpet er skattepliktig inntekt.

#### **8.25 Reisekostnader**

Reisekostnader som fiskeren har ved på- og avmønstring, er fradragsberettiget som yrkesreise. Fiskere som bare har hyre (lønnstakere) kan velge å behandle reisen etter reglene om besøksreiser. Slike føres til fradrag direkte i selvangivelsen. Reisekostnader skal ikke trekkes fra ved beregningen av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk.

Om fradrag for reise ved besøk i hjemmet, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

#### **8.26 Salgsinntekter**

##### **8.26.1 Generelt**

Det brukes noe forskjellige typer salgsbilag for avregning til fiskerne. Inntektsgrunnlag er brutto salg etter fradrag for avgift til salgslag og produktavgift. Ligningsmyndighetene kan kreve fiskesedler tilsendt fra fiskeren ved eventuell bilagskontroll.

##### **8.26.2 Fiske utenom virksomhet, skattefritak**

Salgsinntekter av fiske utenom virksomhet skattlegges bare for det som overstiger kr 4000 i inntektsåret. Fritaket omfatter bl.a. omsetning av tang, tare og fisk (utøvelse av allemannsrett).

##### **8.26.3 Fiske utenom virksomhet, inntektsberegning**

Frdrag for faktiske kostnader ved fiske utenom virksomhet, gis bare når omsetningen overstiger kr 4000 i inntektsåret. Overstiger kostnadene det skattefrie inntektsbeløpet på kr 4000,-, gis det i stedet fradrag for de faktiske kostnadene. Faktiske kostnader kan således ikke fradras i tillegg til det skattefrie beløpet.

#### **Eksempel:**

*I eksempel 1 er faktiske kostnader kr 7000 og i eksempel 2 er faktiske kostnader kr 3000.*

	<i>Eksempel 1</i>	<i>Eksempel 2</i>
<i>Solgt fangst</i>	<i>20 000</i>	<i>20 000</i>
<i>Faktiske kostnader</i>	<i>7000</i>	<i>(3000 fradras ikke)</i>
<i>Skattefritt beløp (minimumsfradrag) (4000 fradras ikke)</i>	<i>4000</i>	
<i>Skattepliktig inntekt</i>	<i>13 000</i>	<i>16 000</i>

##### **8.26.4 Fiske utenom virksomhet, underskudd**

Underskudd ved fiske utenom virksomhet hensyntas ikke.

#### **8.27 Selvassuransfond**

Avsetning til selvassuransfond kan foretas med virkning for inntektsfastsettelsen når fartøyet er på minst 50 bruttoregister tonn og brukes i virksomhet.

Foreligger det ikke full kaskoforsikring for fartøyet, vil eieren være selvassurandør for den del 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 selvassurans, og som ikke dekkes av tidligere års avsetning, se sktl. § 8-6.

Når avsetning ikke er brukt innen 10 år, tas den med som inntekt i det år tilbakeføring skjer.

Avsetning foretatt for inntektsåret 1992 og som ikke er benyttet innen utgangen av 2002 tas til inntekt i inntektsåret 2002. Skattlegging av tilbakeførte avsetninger til selvassuransfond foretas i den kommune hvor skattyteren er skattepliktig for tilbakeføringsåret.

Ved salg eller tap av fartøy inntektsføres eventuell ubenyttet del av selvassuransfond. Skattyteren kan imidlertid velge å få medregne fondet i salgssummen/erstatningen. Om føring på gevinst-/tapskonto se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

## **8.28 Sjøhyre mv.**

### **8.28.1 Regnskapspliktige fiskere**

Fiskere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre inklusive hansker og langstøvler. Fiskere med full eller begrenset regnskapsplikt skal registrere kostnader til sjøhyre mv. i regnskapet på grunnlag av bilag.

### **8.28.2 Lottakere som ikke er regnskapspliktige.**

Lottakere gis fradrag for faktiske kostnader til sjøhyre inklusive hansker og langstøvler. Dersom ikke annet kan dokumenteres kan kr 2000 godtas til fradrag for merkostnader til sjøhyre mv. for helårsfiskere under forutsetning av at de dekker kostnadene selv. For sesongfiskere kan fradrag godtas med kr 1 350. Fradraget skal føres i oppgaven for beregning av næringsinntekt for lottfiskere.

## **8.29 Skadeserstatning**

Om erstatning ved tap av avskrivbare driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Om erstatning for partiell skade, se stikkord «Skadeserstatning».

Erstatning for helt eller delvis tap av fangst er skattepliktig virksomhetsinntekt i fiske.

Erstatning for tapt fiske er skattepliktig inntekt.

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 «Skadeserstatning» under pkt. 5 «Fradrag for betaleren». Fradragsføres slike utbetalinger, må det opplyses hvem som har mottatt erstatningen.

## **8.30 Småutgifter**

Fiskere som overnatter utenfor hjemmet på grunn av arbeidet, har krav på fradrag for småutgifter med kr 40.

## **8.31 Studiekostnader**

Om kostnader til studiereiser mv., se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

## **8.32 Sykepenger**



Utbetalte sykepenger som erstatter inntekt av fiske, er skattepliktig. Det beregnes ikke minstefradrag i sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt i fiske. Sykepenger til fisker som bare har hyre, innberettes under kode 146. Sykepenger til fisker som erstatter virksomhetsinntekt, innberettes under kode 448.

### **8.33 Telefon mv**

Kostnader til radiotelefon og mobiltelefon om bord er fradragsberettiget. Kostnader til walkie-talkie til bruk under fiske er fradragsberettiget.

Kostnader til telefon i hjemmet er bare fradragsberettiget i den utstrekning de vedrører virksomheten. Når fiskerivirksomheten har større omfang, kan det være naturlig å regne telefonen som driftsmiddel og tilbakeføre en privat andel. Ellers godtas bare skjønnsmessig fradrag for kostnadene.

Merkostnader til private telefonsamtaler under fiske inngår i fradraget for småutgifter, se foran.

### **8.34 Tilskudd**

#### **8.34.1 Føringsstilskudd**

Føringsstilskudd er skattepliktig inntekt av fiske. Tilskuddet er vanligvis inkludert i fangstavregningen fra salgslagene.

#### **8.34.2 Kondemneringstilskudd**

Etter forskrift fastsatt av fiskeridepartementet 9. april 2001 kan det gis tilskudd til kondemnering av fartøy ved at deltakeradgang eller konsesjon oppgis og at fartøy destrueres. Tilskuddet til kondemnering er skattefritt i den grad det overstiger restsaldo på gammelt fartøy, jf. sktl. § 8-1 (1) bokstav b. Utbetaling av tilskudd hvor Statens Fiskarbank har overtatt eiendomsretten til fartøyet for alternativ anvendelse, regnes som kondemneringstilskudd.

#### **8.34.3 Tilskudd til lineegnesentraler**

Det gis tilskudd til egning av line. Tilskuddet betales ut til lineegnesentraler. Tilskuddet er skattepliktig. Ordningen administreres av Garantikassen for Fiskere.

#### **8.34.4 Investeringsstilskudd**

Om investeringstilskudd se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 8.4 «Tilskudd».

### **8.35 Underskudd**

Om underskudd, se stikkord «Underskudd».

### **8.36 Uttak av fisk til eget bruk**

Fisk fra egen fangst som brukes i skattyterens husholdning, er skattepliktig inntekt.

Fiskere med full eller begrenset regnskapsplikt skal registrere uttaket særskilt i regnskapet. Fisken verdsettes til den pris som oppnås ved vanlig omsetning.

Ikke-regnskapspliktige lottakeres uttak av fisk til eget bruk settes til kr 600 per husstandsmedlem. For barn under 10 år reduseres satsen til det halve.

### **8.37 Vedlikehold eller påkostning**

Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se stikkordene om driftsmidler og stikkord «Vedlikehold».

## **9 Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk**

### **9.1 Generelt**

Fiskere skal på visse vilkår ha et særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk i alminnelig inntekt. Fradraget gis ikke i personinntekt.

Særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk utgjør 30 pst. av netto arbeidsinntekt om bord under fiske på havet eller ved kysten, maksimalt kr 70 000.

### **9.2 Kombinasjon av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk**

Fyller en person vilkårene for særskilt fradrag for fiske og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk i samme inntektsår, skal det først gis særskilt fradrag for sjøfolk. Eventuelt ubenyttet fradrag i forhold til maksimalgrensen kan gis som særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk hvis vilkårene for øvrig er oppfylt.

### **9.3 Hvilke typer fiske og fangst omfattes av reglene?**

Alle former for saltvannsfiske og fangstvirksomhet på sjøen omfattes av ordningen med særskilt fradrag, 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 regnskapspliktige fiskere, lottfiskere og lønns- /hyremottakere.

### **9.4 Vilkår vedrørende omfanget av beskjeftigelse**

Det særskilte fradraget gis fiskere som har hatt full beskjeftigelse i fiske eller fangst på havet eller ved kysten i til sammen minst 130 dager av inntektsåret. 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 ovenfor under pkt. 9.2 «Kombinasjon av særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk og særskilt fradrag for sjøfolk».

Med full beskjeftigelse menes at vedkommende i denne perioden i det vesentligste av tiden har hatt full beskjeftigelse med fiske. Skattytere som hele året bare har fiske som bierverv, kan ikke kreve særfradrag. Det gis f.eks. ikke fradrag til kilenotfiskere/krokgarnfiskere som samtidig med fisket også driver gårdsbruk. Pensjonister anses for å ha full beskjeftigelse hvis de driver fiske eller fangst i minst 130 dager av inntektsåret og ikke har noe annet erverv.

Båteiere/høvedsmenn får medregnet den tid som går med til å hente eller frakte hjem mannskap og redskaper. Hjemmefiskere skal ikke kunne regne med søn- og helligdager i driftstiden dersom de rent faktisk ikke har drevet fiske på disse dagene. Tid som medgår til å arbeide på land, regnes normalt ikke med, men dersom en ellers aktiv fisker av driftsmessige årsaker må arbeide på land i kortere perioder med ulike arbeidsoppgaver for båtlaget, som egning, sløyning, reparasjoner mv. mens båten er ute på fiske, kan han regne landoppholdet med i driftstiden. 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 arbeidsoppgaver som «landmann» i båtlagets regi. Reisedager ved på- og avmønstring på fangst- og fiskefartøy regnes også med i 130- dagersperioden.

Fiskere som på grunn av kvotereguleringer bare drar ut på fiske enkelte dager i en periode, anses som fullbeskjeftiget med fiske i dette tidsrommet forutsatt at fiske er eneste inntektsgivende beskjeftigelse i perioden, og at en viss regularitet i fisket kan dokumenteres. Perioder med fangststopp skal derimot ikke telle med i beregningen.

Landligge som skyldes dårlig vær, må også tas med som driftstid i forhold til bestemmelsen om særskilt fradrag.

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.

Har fiskeren vært sykepermittert fra fiske, skal denne tiden regnes med i 130 dagersperioden.

Perioder hvor fiskeren mottar trygd under arbeidsledighet, skal derimot ikke telle med i beregningen.

### ***9.5 Ektefeller***

Dersom begge ektefeller har rett til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

### ***9.6 Barn***

Barn har krav på særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk når de fyller kravene nevnt foran. Det er praksis å innrømme minstefradrag i mannskapslott til skoleungdom som har sommerjobb i fiske- eller fangstvirksomhet, og som ikke deltar med egne redskaper (garn, liner mv), og som ikke oppfyller kravene til særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk, se stikkord «Minstefradrag» under margstikkord pkt. 2.1 «Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen EØS-stat».

### ***9.7 Dødsfall***

Den beløpsmessige maksimalgrense for særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk avkortes ikke om skattyteren dør i løpet av året.

### ***9.8 Bosatt i Norge en del av året***

Den beløpsmessige maksimalgrense 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.

### ***9.9 Etterbetaling***

Den beløpsmessige maksimalgrense 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.

### ***9.10 Underskudd***

Skattyter skal ha særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd ved fastsettelse av alminnelig inntekt. Samlet underskudd som inkluderer særfradraget for fiske, overføres til fradrag hos ektefellen eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er til stede, se stikkord «Underskudd».

## **9.11 Beregningsgrunnlaget**

### **9.11.1 Inntekter**

Følgende inntekter av fiske skal tas med i grunnlaget for særfradrag:

- nettoinntekt av enefiske, jf. foran under pkt. 8 «Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)»
- mannlott i følge lønns- og trekkoppgaven,
- hyre-/lønnsinntekt som aktiv fisker,
- garantilott (minstelott),
- feriepenger,
- redskapslott,
- sykepenger/sykelønn som fisker,
- verdien av fisk til husbruk med det beløp som blir skattlagt,
- skipperlott til reder når rederen deltar aktivt i fiske.

Følgende inntekter inngår ikke i beregningsgrunnlaget:

- båtlott,
- inntekt ved sinking 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 særfradrag for såkalte «landmenn» tilknyttet båtlag som deltar i slikt arbeid, se foran under pkt. 9.1 «Generelt», pkt. 9.5 «Ektefeller»
- fraktinntekter når fartøyet tas ut av fiske for å utføre fraktoppdrag eller slepeoppdrag. Dette gjelder også kortere tilfeldige oppdrag.

### **9.11.2 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 trygdepemier.

### **9.11.3 Endring fra sykepenger til uførepensjon**

Når det er gitt særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk etter sktl. § 6-60, får det ikke virkning for særfradraget om skattyteren senere tilstås uførepensjon mv. som avregnes mot tidligere utbetalte sykepenger. Dette gjelder selv om sykepengene har talt med ved beregningen av særfradraget, se ovenfor under pkt. 9.11.2 «Kostnader».

## **10 Realisasjon av driftsmidler**

Om behandling av vederlag ved salg/erstatning for tap av driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

## **11 Opphør av virksomhet**

Om enkelte skatteregler ved opphør av virksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

## **12 Merverdiavgift/investeringsavgift**

### ***12.1 Uregistrert fisker***

Fisker som ikke er registrert eller registreringspliktig i merverdiavgiftsmantallet, skal ta med inntekter og kostnader inklusiv merverdiavgift ved inntektsligningen.

### ***12.2 Skyldig merverdiavgift***

Skyldig merverdiavgift ved inntektsårets utgang er fradragsberettiget som gjeld.

### ***12.3 Merverdiavgift til gode***

Fiskere som ifølge årsoppgaven har merverdiavgift til gode, skal oppgi dette som utestående fordring.

### ***12.4 Investeringsavgift***

Beregnet investeringsavgift er fradragsberettiget ved inntektsligningen. Investeringsavgift på driftsmidler anses som en del av kostprisen.

## **13 Folketrygd**

Om avgifter til folketrygden, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» og stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

# **Fiskeoppdrett mv.**

*Sktl. § 8-1 (1) a og (5), Takseringsreglene § 3-1-3 g) «Oppdrettsfisk, skjell mv»*

## **1 Generelt**

Fiskeoppdrett mv. omfatter enhver form for oppdrett av fisk, skalldyr, skjell mv. både i salt- og ferskvann.

Virksomheten kan omfatte både klekking, settefiskoppdrett (smolt) og produksjon av ferdig salgsvare som matfisk og skjell.

Omsetning av oppdrettet fisk, skalldyr og skjell til konsum er ikke underlagt regulert førstehåndsomsetning.

## **2 Regnskapsplikt**

Om regnskapsplikt, se «Regnskap - regnskapsplikt».

## **3 Revisjonsplikt**

Om revisjonsplikt, se stikkord «Regnskap - revisjon».

## **4 Næringsoppgave**

Foretak som ikke har full regnskapsplikt etter regnskapsloven, og heller ikke frivillig utarbeider årsregnskap, benytter Næringsoppgave 1 (RF-1175). Andre foretak benytter Næringsoppgave 2 (RF-1167).

## **5 Selskapsoppgave**

Deltakerlignede selskaper skal i tillegg til næringsoppgaven levere selskapsoppgave.

## **6 Skattestedet**

Om hvor oppdrettsnæring er skattepliktig, se stikkord «Skattestedet».

## **7 Formue**

### **7.1 Konesjon**

Konesjoner for oppdrett av fisk er normalt å anse som en 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 under stikkordene om driftsmidler.

### **7.3 Levende fisk, skjell mv**

Fisk i oppdrettsvirksomhet anses som omløpsmidler i virksomhet. Formuesverdiene av levende fisk og østers fastsettes i samsvar med takseringsreglene § 3-1-3 g) «Oppdrettsfisk, skjell mv».

Beholdning av levende blåskjell e.l. stående i sjøen verdsettes ikke.

### **7.4 Beholdning av slaktet fisk eller høstet skjell mv**

Beholdning av slaktet fisk, høstet skjell mv. tas med som varebeholdning, se stikkord «Varebeholdning».

### **7.5 Beholdning av fôr mv**

Lager av innkjøpt fôr, emballasje mv. tas med etter vanlige regler, se stikkord «Varebeholdning».

### **7.6 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlag**

Om økning av formuesverdi der det er fastsatt et høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» og takseringsreglene § 2-1-5 «Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de ligningsmessige formuesverdier». Om samordning ved verdsettelse av aksjer i ikke-børsnoterte aksjeselskaper, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

## **8 Tidfesting av inntekter og kostnader**

### **8.1 Hovedregel**

Tidfesting av inntekter og kostnader i oppdrettsnæring følger som hovedregel de vanlige regler for regnskapspliktig næringsdrivende, se for øvrig stikkordene om tidfesting.

### **8.2 Unntak**

Tilvekst i beholdning av fisk, skjell mv. i oppdrettsanlegg regnes ikke som skattepliktig inntekt.

Kjøpesummen for levende fisk, østers mv. som er innkjøpt i året, kan skattemessig kostnadsføres direkte. Skattyter kan likevel velge å aktivere kjøpesummen for all levende fisk, østers mv. innkjøpt i året. Valget kan foretas for hvert innkjøp.

Levende fisk, østers mv. som er tatt med i inngående beholdning og som er i behold ved årets utgang, skal skattemessig alltid tas med som utgående beholdning og med samme verdi som er benyttet som inngående verdi (ikke tilvekst).

Fisk mv. av egen klekking kan ikke tas med som beholdning med virkning for beregningen av skattepliktig inntekt.

## **9 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

### **9.1 Arbeidstøy**

Om arbeidstøy, se stikkord «Arbeidstøy».

### **9.2 Avskrivninger**

#### *9.2.1 Anlegg på land*

Anlegg på land, som lagerbygg, kaianlegg mv. tilknyttet oppdrettsnæring, avskrives i saldogruppe h. I alminnelighet nyttes lav sats.

#### *9.2.2 Faste damanlegg*

Faste damanlegg på land avskrives i saldogruppe h.

#### *9.2.3 Fôringsanlegg*

Automatisk fôringsanlegg avskrives i saldogruppe d.

#### *9.2.4 Fôringsbåt*

Fôringsbåt som nyttes i tilknytning til fiskeoppdrett, avskrives i saldogruppe e.

#### *9.2.5 Ismaskin*

Maskin for fremstilling av is, avskrives i saldogruppe d.

#### *9.2.6 Kjøle- og fryseanlegg*

Kjøle- og fryseanlegg som er fast installert, avskrives under ett med bygget på saldogruppe h. Andre kjøle- og fryseanlegg avskrives i saldogruppe d.

#### *9.2.7 Klekkekar*

Klekkekar til bruk i klekkeri avskrives i saldogruppe d.

#### *9.2.8 Landfaste kaianlegg mv*

Landfaste kaianlegg, flytebrygger e.l. avskrives i saldogruppe h.

#### *9.2.9 Mobile anlegg*

Med «mobile anlegg» menes større flytende konstruksjoner beregnet på å kunne flyttes. Konstruksjonen danner en enhet hvor mærene er integrert i et system med gangveier mellom mærene, og hvor enheten ofte også inkluderer en arbeidsplattform med påstående bygning. Slike anlegg avskrives i saldogruppe e. Utskifting av notposer anses som vedlikehold.

#### **9.2.10 Mærer**

Mærer avskrives i saldogruppe d. Med «mærer» siktes til enklere løse konstruksjoner (flytende innhegninger) som ofte er knyttet sammen med gangveier og eventuelt fortløyd inntil en flytebrygge. Utskifting av notposer anses som vedlikehold.

#### **9.2.11 Stasjonære anlegg**

Stasjonære anlegg (ikke beregnet på flytting) er ofte innrettet med flytebrygger som ligger ut fra land/kai, og med eventuelle forgreininger. Langs flytebryggene ligger rekker av mærer på hver side, atskilt med utstikkere/gangveier mellom og eventuelt rundt mærene. Selve flytebryggen med eventuelle forgreininger avskrives i saldogruppe h, normalt dobbelt sats. Utstikkerne/gangveiene mellom selve mærene anses som en del av mærekonstruksjonen (se foran under pkt. 9.2.10 «9.2.10 Mærer»).

#### **9.2.12 Vannforsyningsanlegg**

Vannforsyningsanlegg avskrives i saldogruppe h. Dersom bolig som ikke er avskrivbart driftsmiddel er tilknyttet anlegget, kan stikkledning til boligen ikke medtas til avskrivning.

Knyttet fiskeoppdrettsanlegget til offentlig vannverk, kan engangsavgiften for tilknytningen verken avskrives eller kostnadsføres.

### **9.3 Eget arbeid**

Verdi av eget arbeid ved oppføring av nyanlegg skal inntektsføres og aktiveres på vedkommende anlegg.

### **9.4 Ektefeller**

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **9.5 Forsikringspremie**

Betalt forsikringspremie vedrørende forsikring av anlegg, utstyr, beholdning av fisk mv. er fradragsberettiget som driftskostnad.

### **9.6 Konesjoner**

Konesjoner for oppdrett av matfisk er normalt å anse som rettighet som ikke er tidsbegrenset. Den delen av vederlaget som ved eierskifte av fiskeoppdrettsanlegg kan henføres til verdien av oppdrettskonesjon, skal aktiveres som et immaterielt driftsmiddel som bare kan avskrives etter sktl. § 6-10 (3) første punktum, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene». For oppdrettsanlegg kan det imidlertid ikke utelukkes at det også kan være et element av forretningsverdi (goodwill). Om hva som anses som forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)». Det må i den enkelte sak derfor vurderes om den merpris som betales må splittes på konsesjonsverdien og ev. forretningsverdi.

### **9.7 Kontingent**

Kontingent til Norske Fiskeoppdretteres Forening er fradragsberettiget. Nærmere om fradragsretten, se stikkord «Kontingenter».

### **9.8 Lønn**

Det må skilles mellom lønn til den alminnelige drift som skal kostnadsføres i året, og lønn for arbeid på nyanlegg som skal aktiveres på vedkommende anlegg.



### **9.8.1 Egne barn**

Om lønn til egne barn, se stikkord «Barn og ungdom».

### **9.9 Røkterbolig**

Dersom ansatt disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren kreve at ligningsmyndighetene verdsetter ytelsen, se stikkord «Bolig - fri bolig». Fordel ved helt eller delvis fri bolig skal innberettes som lønn.

### **9.10 Skadeserstatning**

Om erstatning for tap av avskrivbare driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

Om erstatning for partiell skade mv., se stikkord «Skadeserstatning».

Erstatning for tap av eller skade på fisk, skjell mv. og varebeholdning er skattepliktig inntekt, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **9.11 Studiereiser**

Om studiereiser og kurs, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **9.12 Tilskudd**

Oppdrettsnæringen mottar ingen øremerkede tilskudd. Om kommunale etableringstilskudd og tilskudd som forvaltes av Statens nærings- og distriktsutviklingsfond og av fylkeskommunene, se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

### **9.13 Ufrivillig realisasjon, betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Reglene om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon omfatter også fisk i fiskeoppdrettsanlegg når realisasjonen omfatter minst 25 pst. av beholdningen av det enkelte fiskeslag. Eksempel på slik ufrivillig realisasjon er tap av fisk ved rømming og nedslakting etter pålegg fra veterinærmyndighet.

### **9.14 Uttak av fisk mv.**

Uttak av fisk mv. til skattyters private bruk skal noteres og registreres til omsetningsverdi etter hvert som uttak finner sted.

Uttak av fisk mv. til ansatte skal registreres som omsetning til full verdi etter hvert som uttak finner sted. Verdien av uttaket behandles som lønn. Om personalrabatt, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### **9.15 Veier**

Veianlegg skal aktiveres uten senere avskrivning. Om asfaltering, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.1 «Asfaltering».

## **Flyktninger**

Skbl. § 41. Sk.nr. 39/1980 (Utv. 1980/694).

### **1 Generelt**

### ***1.1 Personer som har flyktingestatus ved ankomst til Norge***

Dersom personer som kommer til Norge har godkjent flyktingestatus fra Høykommissæren i FN, kan ligningsmyndighetene gå ut fra at de også har flyktingestatus i Norge fra det tidspunkt de kommer hit.

Personer som har flyktingestatus anses som flyktninger selv om oppholdstillatelsen er tidsbegrenset.

### ***1.2 Personer som ikke har flyktingestatus ved ankomst til Norge***

Personer som kommer direkte til Norge uten å ha godkjent flyktingestatus fra Høykommissæren i FN og søker om politisk asyl, vil enten bli avvist eller få oppholde seg her til søknaden er avgjort av justismyndighetene. Inntil søknaden er avgjort, er personen asylsøker. Han skal da ikke behandles skattemessig som flykting.

Fører søknaden til at vedkommende blir avvist eller får arbeids- og oppholdstillatelse av humanitære grunner, skal vedkommende ikke behandles skattemessig som flykting.

Personer som har fått et midlertidig kollektivt opphold av den norske stat skal ikke behandles skattemessig som flykting.

### ***1.3 Behandling***

Bekreftelse av om en person har fått status som flykting, kan gis av politimyndighetene i vedkommendes bostedsdistrikt.

Flyktninger lignedes på vanlig måte som bosatt i Norge med alminnelig skatteplikt. Det første året lignedes de som innflyttere, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

## **2 Ettergivelse av skatt**

FIN har anbefalt at kommuner som har flyktninger, skal treffe et forhåndsvedtak om at flyktninger vil få ettergitt den del av den utlignede skatt som faller på de første kr 20 000 som oppbæres som lønnsinntekt her i landet utover personfradraget og minstefradraget. Har flere i familien arbeid, begrenses fribeløpet til kr 30 000 per familie. Ligningskontoret skal velge den fordeling av fribeløpet mellom familiemedlemmene som gir det gunstigste resultat for familien dersom det ikke er krevet noen spesiell fordelingsmåte. Fritaket gis for inntekt opptjent i det år flyktingene kommer til landet. Hvis skattyteren første året ikke har hatt tilstrekkelig inntekt til å kunne nyttiggjøre seg hele det fritatte beløp, kan resterende fritak innrømmes for året etter, men ikke for senere år. Flyktingefamilier som kommer i to etapper får skattefrihet for kr 30 000, selv om man da kommer utenfor 2-årsfristen. Skattelettelsen beregnes ved at den inntektsskatt (alminnelig inntekt, personinntekt og trygdeavgift) som oppkreves settes til det beløp som ville blitt utlignet om det fritatte beløp ikke var skattepliktig.

Ligningskontoret må - etter at ligningen er foretatt - sørge for at saken fremmes for skatteutvalget/formannskapet, jf. sktbl. §§ 41 og 42 og SKD melding 12/2002, punkt 3.2.2 bokstav d.

### **Eksempel:**

*Enslig flykting innflyttet i inntektsåret (10 måneders opphold i inntektsåret)*

<i>Brutto lønnsinntekt</i>	<i>kr 60 000</i>
- <i>minstefradrag (10/12 deler)</i>	<i>kr 26 500</i>
= <i>alminnelig inntekt</i>	<i>kr 33 500</i>
- <i>personfradrag (10/12 deler)</i>	<i>kr 25 083</i>
= <i>restbeløp som er fritatt for skatt</i>	<i>kr 8417</i>
<i>Rest fribeløp (kr 20 000 - kr 8417)</i>	<i>kr 11 583</i>

*Fra alminnelig inntekt kr 33 500 trekkes forholdsmessig 10/12 personfradrag kr 25 083. Restbeløp kr 8417 fritas for skatt. Av fribeløpet på kr 20 000 står kr 11 583 igjen til neste inntektsår.*

## **Flypersonell (sivilt)**

*Sktl. § 6-30 (2). Takseringsreglene «§§ 1-2-1 til 1-2-5 (Overskudd på godtgjørelse til kost og losji) og § 1-3-6 «Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted».*

### **1 Generelt**

Nedenfor behandles bare sivilt flypersonell. Om militært flypersonell, se stikkord «Militære».

Flypersonell anses å oppholde seg på arbeidsstedet når de er på arbeid om bord i flyet (mobilt arbeidssted). Dette gjelder selv om arbeidet utføres om natten. Om mobilt arbeidssted se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting» under pkt. 2.2 «Mobilt arbeidssted».

Om når personer anses å overnatte utenfor hjemmet, se «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 stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

### **2 Merkostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting**

#### **2.1 Inntektsfradrag**

I utgangspunktet gis flypersonell fradrag for faktiske merutgifter til kost som de dokumenterer å ha hatt under arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting. Dersom skattyter ikke dokumenterer de faktiske kostnader, gis fradrag etter satsene i takseringsreglene, se takseringsreglene i gul del bak i boken og stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Utgiftene til kost ved opphold utenfor hjemmet med overnatting inngår ikke i minstefradraget.

#### **2.2 Kostgodtgjørelse**

##### **2.2.1 Kostnadene dokumenteres**

Mottar skattyteren kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting og fremlegger dokumentasjon for de faktiske medgatte 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 påløpne kostutgifter ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, men vilkårene for å innrømme fradrag for øvrig er til stede, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene, se takseringsreglene i gul del bak i boken og stikkord «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).

#### *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 godtgjørelse utbetalt etter satsene i flyselskapenes regulativ gir noe overskudd. Dette gjelder selv om flyselskapenes regulativ har høyere satser enn statens regulativ.

#### *2.2.4 Lønnsinnberetning*

Kostgodtgjørelse ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting på hotell utenlands/innenlands, lønnsinnberettes under kode 610. Samlet kostgodtgjørelse og antall reisedøgn skal oppgis.

### **3 Kostutgifter ved fravær uten overnatting**

#### **3.1 Inntektsfradrag**

Er skattyteren hjemmefra mindre enn ett døgn, vil han ofte kunne ha med seg matpakke. Han har da ikke merkostnader til kost. Om fradrag i de tilfeller skattyteren har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting» under avsnittet pkt. 2.3 «Lengre daglige fravær».

#### **3.2 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 kan ikke overskuddsberegnes etter den forenklete metode for kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting.

Har skattyteren et fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, skal godtgjørelsen avregnes mot eventuelle fradragberettigede kostnader (kr 75,- per dag når kostnadene ikke dokumenteres), se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting» under avsnittet pkt. 3 «Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke bor utenfor hjemmet».

### **4 Overnatting/losji**

Overnattingskostnader dekkes normalt av arbeidsgiveren, og skattlegges ikke.

### **5 Bostedstillegg**

Bostedstillegg til flypersonell som er stasjonert i utlandet, er skattepliktig. Det gis fradrag for eventuelle merkostnader, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

## **6 Uniform**

Uniformsgodtgjørelse skattelegges 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, og inngår i minstefradraget.

Arbeidsgivers dekning av premie til Loss of licence er skattepliktig, og skal innberettes som lønn.

Nærmere om skatteplikt for utbetaling ved inntreden av forsikringstilfelle, se stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

## **8 Reise mellom hjem og fast arbeidssted**

Om fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

## **9 Fri bolig**

Om fri bolig, se stikkord «Bolig - fri bolig».

## **10 Akklimatiseringstillegg**

Akklimatiseringstillegg er skattepliktig.

## **11 Fordel ved rimelige reiser**

Når det gjelder fordelen ved rimelige reiser for flypersonell, se «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## **12 Andre kostnader**

Kostnader til:

- pliktig legekonsultasjon,
- fornyelse av flysertifikat,
- nødvendig spesialutstyr,
- faglitteratur, se stikkord «Faglitteratur»

er fradragsberettiget når de ikke betales av arbeidsgiveren. Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

Kostnader til fornyelse av flysertifikat er ikke fradragsberettiget dersom flygeren er arbeidsløs 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 tilstede. Spesielt ved korte flyttinger 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 næringsvirksomhet, vil ha krav på fradrag for flyttekostnader.

### ***1.2 Militære***

Om flyttekostnader for militære, se stikkord «Militære».

### ***1.3 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 fulltidsjobb på studiestedet i feriene. Om studenter som mottar lønn for å studere, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

Studenter har krav på fradrag for flyttekostnader, regnet fra det skattemessige bosted, i forbindelse med overtakelse av stilling etter endt studie. Dersom flytting foretas fra studiested til arbeidssted, skal bare de faktiske kostnader godkjennes, men likevel ikke med større beløp enn hva flytting mellom hjem-arbeidssted ville ha kostet.

### ***1.4 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.

### ***1.5 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 uførepensjon, har imidlertid krav på fradrag, se FIN 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.

### ***1.6 Stortingsrepresentant***

Om flyttekostnader for stortingsrepresentanter, se stikkord «Stortingsrepresentanter».

## **2 Hva fradragsretten omfatter**

Fradragsretten omfatter bl.a:

- reisekostnader for skattyteren selv og hans familie. Er reisen foretatt innenlands med egen privatbil, beregnes fradragets størrelse etter de kilometersatser som anvendes når en privatbil brukes noe i yrket, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader».
- kostnader til flytting av innbo og løsøre, herunder kostnader til pakking, emballasje, mulig nødvendig lagerleie, særskilt forsikring av innbo mv. under transport og lagring mv.
- renholds- og oppryddingskostnader

- karantenekostnader for kjæledyr
- kostnader til skifte av stikkontakt e.l. eller kostnader til montering av opplegg for 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. Kostnader til reise/opphold for å vurdere en stilling som ikke mottas, er ikke fradragsberettiget. Likeledes vil indirekte kostnader som f.eks. kostnader til annonser om ny bolig eller kostnader til besiktigelse av andre boliger enn den en flytter til, ikke komme til fradrag. Det kan heller ikke kreves fradrag for påkostning på den nye boligen.

Flyttekostnadene må normalt kunne dokumenteres. For lønnstaker inngår disse 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. Slike kostnader inngår ikke i minstefradraget. På samme måte gis det fradrag for familieforsørgers merkostnader til kost og losji på det nye sted dersom familien ikke har kunnet flytte samtidig, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

### **2.1 Personforsikring**

Eventuell særskilt ulykkesforsikring under reisen, behandles etter reglene for vedkommende forsikring, se stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

### **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 næringsvirksomhet kommer til fradrag i den kommunen virksomhetsinntekten skatlegges. Tilsvarende kostnader for en lønnsinntaker/pensjonist kommer til fradrag i vedkommendes bostedskommune, normalt fraflyttingskommunen.

## **Folketrygd - nedsettelse**

- *Ftrl § 3-15, 4. og 5. ledd.*
- *Forskrift av 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 av 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 (ctrl.).*
- *FIN retningslinjer av 9. oktober 1998 for justering av pensjonsgivende inntekt for delvis pensjonerte bedriftseiere (Utv. 1998/1399).*

## **1 Generelt**

Pensjonsgivende inntekt skal settes ned:

- ved manglende betaling av medlemsavgift/trygdeavgift og skatt, eller
- for visse pensjonerte bedriftseiere.

Nedsettelse av pensjonsgivende inntekt ved manglende betaling av medlemsavgift/trygdeavgift og skatt skal gis virkning for trygdeavgift/medlemsavgift og pensjonspoeng.

Nedsettelse av pensjonsgivende inntekt for visse pensjonerte bedriftseiere er bare en teknisk nedsettelse som har betydning i forhold til utbetaling av trygdeytelser. Nedsettelsen har ingen virkninger i forhold til beregning av skatt og trygdeavgift. Nedsettelsen gis derimot virkning for beregning av pensjonspoeng, se Ot.prp. nr. 24 (1997-98) punkt 4.4.

## **2 Nedsettelse ved manglende betaling**

### **2.1 Hovedregel**

#### *2.1.1 Generelt*

Pensjonsgivende inntekt skal settes ned hvis medlemsavgift/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.

Den pensjonsgivende inntekt skal i utgangspunktet nedsettes uavhengig av hva som er årsaken til at utlignet skatt og avgift ikke blir betalt. f.eks. vil dette gjelde ikke-betaling som skyldes at skatten er nedsatt av billighetsgrunner, se sktbl. § 41 jf. § 42. Om unntak for nedsettelse i forbindelse med etterbetaling av pensjon, lønn mv. se nedenfor.

Nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt foretas av ligningskontoret på grunnlag av melding fra Skattedirektoratet. Den skal gis virkning både for trygdeavgift/medlemsavgift 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



inkludert renter beregnet etter ligningsloven og etter skattebetalingsloven § 23 nr. 2. 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. BSU, skatt betalt til utlandet iht. skatteavtale (kredit) og godtgjørelse av aksjeutbytte.

#### *2.1.4 Ikke betaling*

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 Ligningskontorets ansvar*

I følgende tilfeller har ligningskontoret ansvaret for at pensjonsgivende inntekt ikke nedsettes:

- når nedsettelsen av pensjonsgivende inntekt ikke vil utgjøre mer enn 25 pst. av det gjennomsnittlige grunnbeløp for folketrygden for det inntektsår nedsettelsen gjelder, se gul del bak i Lignings-ABC for vedkommende år,
- når (utlignet) skatt mv. nedsettes (etter søknad) pga. etterbetaling av pensjon, lønn mv.
- 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
- når skatte- og avgiftskravet er brakt inn for domstolene, og saken ikke er rettskraftig avgjort
- når foreldre, adoptivforeldre eller pleieforeldre som lignes under ett med barn, jf. sktl. § 2-14, se stikkord «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.

#### *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
- når skattyter ikke er varslet om virkning av ettergivelse og betaler de ettergitte skatter og avgifter innen 14 dager etter varsel om endringssaken
- når det pågår avdragsbetaling i henhold til avtale mellom skatteoppkreveren og skattyter, og denne ikke misligholdes
- når det foregår tvangsmessig innfordring i form av påleggstrekk, eller
- når skatte- og avgiftskravet er sikret med tilstrekkelig pant, og skatteoppkreveren har stilt inndrivningen i bero.

### **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. Ligningskontoret fastsetter prosenten for nedsettelse etter forslag fra Skattedirektoratet.

Pensjonspoengene beregnes på nytt av den reduserte pensjonsgivende inntekt.

Utlignet trygdeavgift, mellom- og høy sats, eller medlemsavgift, pensjonsdelen, reduseres med samme prosent som pensjonsgivende inntekt. Trygdeavgift/medlemsavgift skal således ikke beregnes på grunnlag av den reduserte pensjonsgivende inntekt.

Nedsettelsen gjennomføres som endringssak, men vil ikke være gjenstand for 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. 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.

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 ligningskontoret i rimelig tid før fristens utløp. Er det skattyteren som tar saken opp, må det være tilstrekkelig at han har postlagt en henvendelse til ligningskontoret før fristens utløp.

### *2.3.3 Varsel*

Skattyter skal varsles før endringssak iverksettes. Er skattyter varslet før nedsettelse/ettergivelse av skatter/avgifter om at pensjonsgivende inntekt/pensjonspoeng vil bli redusert, trenger ikke ligningskontoret 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.

## **3 Nedsettelse for visse pensjonerte bedriftseiere**

### **3.1 Vilkår for nedsettelse**

Person

- som har fått innvilget en trygdeytelse etter ftrl. kap. 12, 16, 17 eller 19 som er avhengig av vedkommendes inntekt, og
- som i inntektsåret blir tilordnet positiv beregnet personinntekt fra aksjeselskap eller fra deltakerlignet selskap, og
- hvor personinntekten fra selskapet, vesentlig overstiger en antatt normallønn for den arbeidsinnsatsen vedkommende har utført for foretaket i det år personinntekten tidfestes

kan etter søknad få nedsatt den pensjonsgivende inntekt (personinntekten) fra selskapet til den antatte normallønnen.

Personinntekt fra foretaket som skal sammenlignes med en normallønn, omfatter beregnet personinntekt tilordnet skattyteren i inntektsåret, tillagt eventuell arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap eller lønn fra aksjeselskap i inntektsåret.

### **3.2 Virkning av nedsettelse**

Nedsettelsen av den pensjonsgivende inntekt, fører ikke til endring i utlignet skatt og trygdeavgift på fastsatt personinntekt. Det vil imidlertid bare bli regnet pensjonspoeng av den nedsatte pensjonsgivende inntekt.

### **3.3 Antatt normallønn**

Normallønn vil være den lønn en ikke-eier ville ha mottatt for tilsvarende stilling i foretaket eller i lignende foretak i samme bransje. Fastsettelsen bør knyttes opp mot statistikker over lønnsnivåer. Foreligger det ikke andre holdepunkter bør den gjennomsnittlige personinntekt i de tre siste år før delvis pensjonering, benyttes som sammenligningsgrunnlag.

Ved fastsettelse av normallønn må det også tas hensyn til den faktiske arbeidsinnsats vedkommende år.

### **3.4 Vesenlighetskravet**

Vesenlighetskravet innebærer at beregnet personinntekt med tillegg av eventuell arbeidsgodtgjørelse og lønn, overstiger normallønnen med minst 25 pst.

### **3.5 Saksbehandlingsregler**

Disse sakene følger forvaltningslovens regler.

Skattyteren må fremsette krav om nedsettelse av pensjonsgivende inntekt. Det er ikke noen frist for fremsettelse av slike krav. Søkeren må fremlegge og dokumentere de opplysninger ligningskontoret finner nødvendig for behandling av søknaden. Det er ikke utarbeidet noe skjema.

Ligningskontoret treffer vedtak om nedsettelsen. Vedtaket kan påklages til fylkesskattekontoret.

## **Fordelingsfradrag**

*Sktl. § 6-3 (2) og (3) og § 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 fordelingsfradrag i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **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. I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, foretas denne fordelingen mellom kommunene i selskapet som sådan, før fordeling av nettoinntekten på deltakerene.

Utgjør den eneste inntekten en skattyter har i en eller flere kommuner prosentinntekt av fritidsbolig, skal denne inntekten ikke reduseres med fordelingsfradrag. Bare dersom fordelingsfradraget helt eller delvis ikke dekkes av inntekt som er skattepliktig i andre kommuner, skal udekket beløp fratrekkes i inntekten fra «hyttekommunen».

#### **2.1.1 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, fordeles dette forholdsmessig mellom de andre kommunene sammen med øvrige fordelingsfradrag.

#### **2.1.2 Ektefeller**

Dersom ektefellene lignes særskilt eller felles med fordeling av skatten, foretas fordeling mellom kommuner særskilt for hver av ektefellene.

Overstiger den ene ektefelles samlede kostnader de samlede inntekter i alle kommuner sett under ett (medregnet «hyttekommune(r)»), skal den udekkede del overføres til fradrag hos den annen ektefelle og medtas i eventuell fordeling der.

## **2.2 Fastsettelsen**

Nærmere om hvilket likningskontor som skal foreta fastsettelsen, se stikkord «Ligningsstedet».

## **3 Utland**

Om fradrag i inntekt i Norge for:

- nordmenn som har skattepliktig inntekt i utlandet og
- utlendinger som har skattepliktig inntekt i Norge,

se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» og stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».

## **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
- underholdsbidrag
- foreldrefradrag
- premie og innskudd til premiefond under individuelle pensjonsavtaler (IPA)

- tidligere års underskudd (herunder fremført underskudd ved drift av våningshus i jordbruk. 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
- aksjonærbidrag til nystiftet aksjeselskap
- fradragsberettiget gave til visse frivillige organisasjoner, se stikkord «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet».

Om fordeling av særfradrag og personfradrag, se henholdsvis stikkordene om særfradrag og «Klassefastsettelse».

## 5 Eksempler på ikke-fordelingsfradrag

Følgende fradrag er eksempler på ikke-fordelingsfradrag:

- minstefradrag
- jordbruksfradrag
- særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)
- særskilt fradrag for fiskere
- 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 besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- næringsdrivendes premie til egen tilleggstrygd for sykepenges fra folketrygden (bostedskommunen)

# Foreldrefradrag

*Sktl. § 6-3 (4) og § 6-48. SSV § 7-4. Takseringsreglene § 1-3-10*

## 1 Generelt

Foreldrefradrag er et særskilt fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av hjemmeværende barn bosatt i Norge. Fradraget kan under visse forutsetninger kreves av ektefeller, enslig forsørger eller samboere. I forhold til reglene om foreldrefradrag er meldepliktige samboere ikke likestilt med ektefeller. Det kreves ikke at:

- skattyter har arbeidsinntekt eller
- skattyter har deltatt aktivt i næringsvirksomhet eller
- barnet anses som forsørget, (derimot kreves at barnet er hjemmeværende)

for å få rett til fradrag. Foreldrefradraget gis bare som fradrag for faktiske kostnader innenfor visse beløpsgrenser, se nedenfor.

## 2 Vilkår

## **2.1 Generelt**

Foreldrefradrag kan innenfor et maksimumsbeløp kreves av foreldre for legitimerede kostnader til pass og stell av barn dersom skattyteren har:

- hjemmeværende barn som ved utgangen av inntektsåret er 11 år eller yngre (født 1991 eller senere) 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 ol. Det er ingen øvre aldersgrense for barnet i disse tilfellene.

Fradraget kan under visse forutsetninger kreves av ektefelle eller samboer til barnets far eller mor, se nedenfor.

## **2.2 Vilkår knyttet til barnet**

### **2.2.1 Generelt**

Fradraget kan gis for stell og pass av egne barn og for adopterte barn, såfremt barnet fyller vilkårene for øvrig.

Ektefeller som bor sammen, kan 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.

Fosterbarn gir i utgangspunktet ikke rett til foreldrefradrag hos fosterforeldre. Fosterforeldre som ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse har likevel krav på foreldrefradrag såfremt forholdet har karakter av adopsjon. Fosterbarn gir heller ikke rett til foreldrefradrag hos sine biologiske foreldre.

### **2.2.2 Hjemneværende barn**

Det er et vilkår at barnet skal være hjemmeværende dvs. bo i det norske hjemmet til den som krever foreldrefradraget. Det gis ikke foreldrefradrag for barn som anses bosatt i utlandet. Dette gjelder også for adoptivbarn før de kommer til Norge.

Bor ikke foreldrene sammen, innebærer kravet om hjemmeværende barn at bare den barnet bor hos kan kreve foreldrefradrag. Se likevel nedenfor under pkt. 4.3 «Delt omsorg».

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 prinsipper som følger av reglene for hvor barnet skal registreres som bosatt i folkeregisteret ved opphold i institusjon, se § 2 nr. 8 i forskrift av 4. mars 1994 nr. 161 om Folkeregistrering (folkeregistreringsloven). Se FIN i Utv. 1999/206.

### **2.2.3 Særskilt behov for omsorg og pleie**

Grunnen til særskilt behov for omsorg og pleie kan være sykdom, psykiske og fysiske handikap, rusavhengighet mv.

Behovet må være særskilt stort og det må ha vært til stede en større del av året.

Behovet bør dokumenteres/sannsynliggjøres ved attest fra lege, barnevern mv.

### **3 Fradragets størrelse**

#### **3.1 Maksimumsbeløp for fradrag**

##### *3.1.1 Generelt*

Det gis fradrag for legitimerede kostnader til pass og stell av barn med inntil:

- kr 25 000 for ett barn og
- kr 30 000 for to eller flere barn.

Enslig forsørger har samme maksimalbeløp.

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. Er felles barn født i inntektsåret, og samboerne hadde krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp før fødselen, bør det gunstigste alternativ for skattyter legges til grunn for hele inntektsåret, jf. nedenfor om ekteskap inngått i inntektsåret.

##### *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 tidspunkt ekteskapet er inngått, uavhengig av ligningsmåten. Har ektefellene før ekteskapet krav på fradrag innenfor hvert sitt maksimumsbeløp, bør det gunstigste alternativ for skattyter legges til grunn for hele inntektsåret.

##### *3.1.4 Ekteskap oppløst i inntektsåret*

Oppløses ekteskapet i løpet av inntektsåret, er det som hovedregel den ektefelle 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. Ved delt omsorg, se nedenfor.

##### *3.1.5 Delt omsorg*

Har foreldrene delt omsorg, og barnet bor 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 samme inntektsår, selv om barnet skiftes på å være hjemmeværende hos hver av sine foreldre. Om hvem som skal ha fradraget, se nedenfor.

### **3.2 Pass og stell av barn**

#### *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, institusjon mv. Det er ikke stilt krav til lengden av det enkelte engasjement.

Pass og stell må bl.a. avgrenses mot

- barnets leveomkostninger, dvs. kostnader til kjøp av klær, mat ol.
- renhold, stell av huset, matlaging, vask av tøy o.l. som kommer hele familien til gode
- behandling av barnet for sykdom, handikap mv. Kostnader til behandling og særundervisning, kan etter omstendighetene være sykdomskostnader. Om særfradrag for sykdomskostnader, se stikkord «Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne»
- undervisning. Opphold f.eks. i «primary-school» og forlenget dagtilbud på barneskole (skolefritidsordning), må i denne sammenheng anses som pass og stell og ikke som undervisning
- kostnader som er pådratt i forbindelse med ferie og fritid, f.eks. kostnader til pass en kveld for at foreldrene skal kunne gå i selskap eller pass en helg for at foreldrene skal reise på ferietur
- kostnader i forbindelse med adopsjon av barn

### *3.2.2 Befordringskostnader*

Kostnader til å bringe barn til og fra barnehage, eller dagmamma skal tas med ved beregning av fradraget.

Nyttes 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 arbeidssted kr 1,40 per km brukes ved beregningen.

Benyttes rutegående 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.

Kostnadene skal være spesifisert i feltet for tilleggsopplysninger/merknadsfeltet på selvangivelsen eller på eget vedlegg. Navn og adresse på den som har fått utbetalt beløpene må oppgis. Om lønnsoppgaveplikt for kostnader til pass og stell av barn, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

Kostnader til bruk av egen bil må sannsynliggjøres ved en oppstilling over faktisk kjørelengde.

### **3.4 Dekning av kostnader**

#### *3.4.1 Generelt*

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv. Er kostnadene helt eller delvis dekket ved skattefri utbetaling fra folketrygden, gis fradrag kun for den del av de faktiske kostnader som overstiger utbetalingen fra folketrygden.

#### *3.4.2 Arbeidsgivers tilskudd til barnehage*



I visse tilfeller skal arbeidstaker skattlegges for arbeidsgivers tilskudd til barnehage, se stikkord «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 stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd» under pkt. 1.7 «Sosiale tilskudd».

#### *3.4.4 Kontantstøtte til småbarnsforeldre*

Mottatt kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere kostnadene som inngår i foreldrefradraget, se FIN i Utv. 1999/208.

### **4 Hvilken ektefelle/samboer skal ha fradraget**

#### **4.1 Ektefeller**

##### *4.1.1 Ektefeller som ikke ligned hver for seg (atskilt)*

Er ektefellene som ikke ligned hver for seg (atskilt), enige om fordelingen, legges denne fordelingen til grunn. I andre tilfeller gis fradraget til den av ektefellene som har høyest inntekt. Er fradraget større enn den høyeste inntekten, føres det resterende beløp til fradrag i den laveste inntekten.

##### *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 til den av ektefellene som har høyest inntekt, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

##### *4.1.3 Ekteskapet oppløst i året, den ene ektefellen får omsorgen alene*

Bli 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, vil begge foreldrene kunne 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 barneflokk med hensyn til omsorgsfunksjonen har en varig karakter.

##### *4.1.4 Ekteskapet oppløst i året, foreldrene har delt omsorg*

Har foreldrene delt omsorg (ikke eneomsorg) for det enkelte barn, innebærer ikke dette at hver av foreldrene kan kreve foreldrefradrag. Se nedenfor om pkt. 4.3 «Delt omsorg».

#### **4.2 Samboere (meldepliktig og ikke-meldepliktig)**

##### *4.2.1 Felles barn*

Har samboerne felles barn, gis fradraget til den av foreldrene som har høyest inntekt, dersom de ikke er enige om en annen fordeling. Dette gjelder uansett om en eller begge av samboerne også har særkullsbarn.

Er fellesbarnet født i løpet av inntektsåret og samboerne velger hvert sitt maksimumsbeløp pga. hver sine særkullsbarn, gis fradraget til den som er barnets forelder. Velger samboerne felles maksimumsbeløp, gis fradraget til den av samboerne som har høyest inntekt, dersom de ikke er enige om en annen fordeling.

#### *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. En skattyter hvis samboer har særkullsbarn, uten at paret har felles barn, kan altså ikke trekke fra kostnadene til barnepass i sin inntekt.

#### **4.3 Delt omsorg**

Delt omsorg (ikke eneomsorg) for det enkelte barn, innebærer ikke at hver av foreldrene kan kreve foreldrefradrag. Ett og samme barn kan ikke begrunne to foreldrefradrag samme inntektsår, selv om barnet skiftes på å være hjemmевærende hos hver av sine foreldre. Foreldrefradraget gis i slike tilfeller til den av foreldrene som det meste av året har hatt den daglige omsorgen for barnet, dvs. den som barnet største delen av året har bodd hos. Har ektefellene flere barn, må hvert enkelt barn vurderes for seg.

Dersom barnet (barna) etter avtale skal, eller rent faktisk oppholder seg like lenge hos hver av foreldrene, kan det legges til grunn at hver av foreldrene får foreldrefradrag annet hvert år, hvis det ikke er forhold som tilsier at en av dem har hovedomsorgen. Se stikkord «Fosterforeldre».

#### **4.4 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. Se også ovenfor og stikkord «Klassefastsettelse».

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.

#### **5 Fremføring av ubenyttet fradrag**

Det er ikke adgang til å fremføre underskudd som skyldes foreldrefradraget til senere inntektsår. Foreldrefradraget anses alltid å være den kostnad som kommer sist til fradrag.

#### **6 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.

#### **7 Flere kommuner**

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal foreldrefradraget fordeles forholdsmessig, se stikkord «Fordelingsfradrag».

## **Forhåndsligning**

*Lignl. § 4-7 nr. 6 og 7 og § 8-10. Sktbl. § 38.*

#### **1 I hvilke tilfeller forhåndsligning skal foretas**

Forhåndsligning skal foretas:

- Før avslutning av bo, f.eks. døds- og konkursbo etter krav fra skifteforvalter (bobestyrer), testamentsfullbyrder eller selvskiftende arvinger under forutsetning av at

boet gjøres opp innen utgangen av inntektsåret. 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 formann. Selskap som deltakerlignes, herunder ANS, DA og KS omfattes ikke av ordningen. Se likevel nedenfor om deltaker som dør eller hvor deltagerens skatteplikt til Norge opphører for andelen, under pkt. 3.2 «Skatteregler».
- Når skattyteren skal ta fast opphold i utlandet. Om når skatteplikten til Norge opphører, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende». Krav om forhåndsligning må fremsettes innen 4 uker før avreisen. Det skal likevel ikke foretas forhåndsligning i disse tilfeller dersom skattyteren blir skattepliktig her i riket også etter at han har bosatt seg i utlandet, f.eks. fordi skattyteren eier fast eiendom eller deltar i næringsvirksomhet her i landet. I slike tilfeller utsteder ligningskontoret på anmodning en erklæring om at skattyteren vil bli skattepliktig her i landet etter utflyttingen. Om sikkerhetsstillelse for latent skatteansvar, se nedenfor.

### ***1.1 Midlertidig opphold i Norge***

Person som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, for arbeidsinntekt oppebåret under midlertidig opphold her i landet, er pliktig til å levere selvangivelse innen den ordinære frist. Leveres selvangivelse før utreisen, har vedkommende krav på forhåndsligning.

## **2 Formelle regler**

### ***2.1 Innsendelse av selvangivelse mv.***

Den som fremsetter krav om forhåndsligning skal sende inn selvangivelse over den inntekt og formue som kreves forhåndslignet, dvs. inntekt inntil slutningsdagen for boer, oppløsningsdagen for selskaper mv., og dagen for avreise for skattyter som skal ta fast opphold i utlandet. Det reelle tidspunkt legges til grunn. Ved offentlig skifte kan slutningsdagen aldri være fastsatt til et tidspunkt før forhåndsligningen vil være gjennomført. Alle forskuddspliktige benytter «Selvangivelse for næringsdrivende mv» ved krav om forhåndsligning, ev. selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister dersom denne er tilsendt skattyter før forhåndsligningen kreves.

### ***2.2 Bekreftelse av at krav om forhåndsligning er mottatt***

Den som krever forhåndsligning, kan kreve at ligningskontoret straks skriftlig erkjenner å ha mottatt kravet. Dette er en forutsetning for at preklusjonsfristen i lignl. § 8-10 nr. 4 skal begynne å løpe, se nedenfor pkt. 6 «Frist for gjennomføring».

### ***2.3 Vedtaksmyndighet***

Forhåndsligningen skal foretas av ligningskontoret for den aktuelle kommunen.

## **3 Gjennomføringen av forhåndsligningen**

### ***3.1 Tidsrommet som forhåndsligningen skal omfatte***

#### ***3.1.1 Inntektsskatt***

Er ligningen for inntektsåret 2002 lagt ut, skal bare inntekten i 2003 tas med ved forhåndsligningen. Er ligningen for inntektsåret 2002 ennå ikke lagt ut, skal derimot inntekten både i 2002 og 2003 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 stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)» og «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

### *3.1.2 Formuesskatt*

Formuesskatt ilignes ikke for det år boslutning, selskapsoppløsning eller utreise finner sted. Bli boet f.eks. sluttet 1. januar 2003 eller senere, vil midlene bli formuesbeskattet på boets hånd for inntektsåret 2002.

### *3.2 Skatteregler*

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.

### *3.3 Andel i borettslagsselskap 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 innberettet eller på annen måte fastsatt vedkommendes andel av forhåndsligningsårets inntekter og kostnader, må beløpene fastsettes ved skjønn. Finner ligningskontoret 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 ligningskontoret finner det sannsynliggjort at inntektene og utgiftene i forhåndsligningsåret avviker vesentlig fra fjorårets tall.

### *3.4 RISK-beløp for realiserte aksjer*

Skattyter som skal forhåndslignes, kan ha realisert aksjer hvor RISK-beløpene for foregående år ikke er tilgjengelig på tidspunktet for forhåndsligning. I slike tilfeller må RISK-beløpet på de realiserte aksjene fastsettes ved skjønn, basert på de foreliggende opplysninger. Har selskapet levert sin selvangivelse, legges selskapets påstand om årets RISK-beløp normalt til grunn. Har selskapet ikke levert selvangivelse eller avsluttet sine regnskaper på tidspunktet for forhåndsligning, kan ligningskontoret kreve at skattyteren sannsynliggjør RISK-beløpet. Sannsynliggjøring kan skje ved f.eks. innlevering av delregnskap, budsjett og revisors uttalelse. Kan skattyter ikke sannsynliggjøre RISK-beløpet, kan beløpet eventuelt settes til 0.

### *3.5 Spesielt om deltaker i deltakerlignet selskap/sameie*

Det kan forekomme at deltaker i selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, 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 og/eller personinntekt fra selskapet før resultatet i det deltakerlignede selskap og sameie foreligger, må inntekten(e) fastsettes ved skjønn. Deltakeren skal ha tilordnet et antall 12-deler av selskapets totale alminnelige inntekt i forhåndsligningsåret. Har vedkommende vært aktiv i forhåndsligningsåret skal han eventuelt også tilordnes (en andel av) beregnet personinntekt fra selskapet. Ligningskontoret kan kreve at skattyter sannsynliggjør sin påstand ved fremleggelse av f.eks. delårsregnskap kombinert med budsjett for den gjenstående del av året, revisors uttalelse og fjorårets regnskaper.

### **3.6 Personinntekt fra aksjeselskap**

Dør eller emigrerer skattyter i løpet av 2002, skal han skattlegges i 2002 for beregnet personinntekt etter delingsmodellen basert på aksjeselskapets regnskap for 2001. Derimot vil det ikke være skatteplikt for slik personinntekt basert på aksjeselskapets regnskap for 2002, fordi denne inntekten først skal tidfestes i 2003.

Har selskapet innlevert sin selvangivelse kan selskapets påstand om årets delingsinntekt normalt legges til grunn. Har selskapet ikke levert selvangivelse eller avsluttet sine regnskaper på tidspunktet for forhåndsligning, må personinntekten fastsettes ved skjønn. Ligningskontoret kan kreve at skattyter sannsynliggjør personinntekten f.eks. ved innlevering av delregnskap, budsjett og revisors uttalelse.

### **3.7 Spesielt om forhåndsligning av aksjeselskap**

Ved forhåndsligning av aksjeselskaper skal det også fastsettes RISK-beløp for tidsrommet 1. januar til oppløsningstidspunktet.

## **4 Betaling av skatt**

Akter skattyteren å ta opphold i utlandet for å bli der i minst 6 måneder, plikter han før avreisen å betale eller stille sikkerhet for alle skattebeløp som han er eller vil bli ilignet den tid han har oppholdt seg her i riket.

## **5 Behandlingsmåten**

Ligningskontoret 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 ettersiselig måte. Skatteoppkreveren fordeler gjenpartene med ett eksemplar til ligningskontoret, ett til skattefogden og ett til eget kontor.

## **6 Frist for gjennomføring**

Dersom ikke krav på skatt og avgift er sendt skattyter som skal ta fast opphold i utlandet innen 4 uker etter erkjennelse over å ha mottatt krav på forhåndsligning ble sendt, faller krav på skatt og avgift bort for den oppgitte formue og inntekt. Det samme er tilfelle hvis det går mer enn 3 måneder før tilsvarende krav blir sendt bo, selskap eller annen skattepliktig innretning. Forutsetningen er at skattyter fyller vilkårene for å kreve forhåndsligning.

Har skattyter krevd erkjennelse uten at ligningskontoret sender den, eller at den sendes for sent, begynner fristen å løpe fra det tidspunkt den skulle vært sendt, se FIN i Utv. 1984/743.

Det er ikke tilstrekkelig at skattyter bare har krevd forhåndsligning, uten samtidig å ha krevd erkjennelse for mottatt krav om forhåndsligning. Fristen vil likevel begynne å løpe dersom ligningsmyndighetene uoppfordret sender skattyter en erkjennelse av å ha mottatt kravet om forhåndsligning.

## **7 Flere kommuner**

### **7.1 Forskuddspliktige skattytere**

Ved skatteplikt til flere kommuner skal det leveres selvangivelse til ligningskontoret for hver kommune med anmodning om forhåndsligning. Dette gjelder også i de tilfeller hvor skattyteren etter de vanlige regler er fritatt for å levere selvangivelse til distrikter hvor vedkommende utelukkende har fast eiendom som ikke gir inntekt, eller hytte eller landsted

når nettoinntekten ansettes ved prosentligning. Plikten til å levere selvangivelse til flere kommuner gjelder likevel ikke for kommuner med felles ligningskontor.

Ligningskontoret for bostedskommunen beregner skatten og skriver ut skatteoppgjørblankett. Ligningskontoret for utenby(gd)s-kommunen foretar fastsettelsen av inntekt før fradrag til fordeling og av eventuell bruttoformue, og gir melding til likningskontoret for bostedskommunen straks.

### **7.2 Etterskuddspliktige**

For etterskuddspliktige foretar likningskontoret for hovedkontorkommunen forhåndsligningen.

## **8 Klage/endring**

### **8.1 Hovedregel**

I utgangspunktet gjelder de vanlige reglene i lignl. kap. 9 for adgangen til å påklage/endre en forhåndsligning, se stikkordene «Endringssak - endring uten klage» og «Endringssak - klage».

### **8.2 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**

- *Stkl. § 2-1 (7), § 2-2 (6), § 2-3 (1) bokstav a og b, § 2-5 (1) bokstav d og (2) bokstav b, § 2-15 (2), § 2-31, § 2-32, § 2-33, § 2-35, § 2-36 (1) og (2), kap. 4*
- *FSFIN kap. 4 og § 6-47-11,*
- *Takseringsreglene, kapittel 1.0 Formue,*
- *SSV kapittel 2 - Formuesskatt til staten og kommunene.*

## **1 Generelt**

Formuen ved ligningen settes 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 det år ligningen foretas). For skattytere med avvikende regnskapsår skal formuesfastsettelsen omfatte formuen ved utløpet av siste regnskapsår før 1. januar i ligningsåret.

Om hva som er skattepliktig bruttoformue, se nedenfor. Om hva som er fradragsberettiget gjeld, se stikkord «Gjeld».

## **2 Hvem er skattepliktig for formue**

### **2.1 Forskuddspliktige bosatt i Norge**

#### **2.1.1 Hovedregel**

Som hovedregel er alle

- personer bosatt og
- dødsbo hjemmehørende

i Norge ved utgangen av inntektsåret, skattepliktig for sin formue. Om unntak, se nedenfor.

Det avgjørende tidspunkt er utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00. Således vil en skattyter som dør før dette tidspunkt ikke kunne formuesbeskattes. Formuen skattlegges i slike tilfeller hos etterfølgerne. På den annen side vil en skattyter som bosetter seg i Norge f.eks. den 31. desember, være skattepliktig på vanlig måte for sin formue.

Om hvilke personer som anses bosatt eller dødsbo som anses hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

### *2.1.2 Unntak*

Det er unntak fra beskatning for bl.a. utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere og utenlandske diplomater, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

## **2.2 Etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge**

### *2.2.1 Hovedregel*

Etterskuddspliktige er fritatt for å svare formueskatt til kommunen og fylkeskommunene.

Følgende etterskuddspliktige er fritatt også 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 av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak, herunder statsforetak som produserer, omsetter, overfører eller distribuerer elektrisk kraft, se FIN i Utv. 1994/1436.

Andre selskaper og sammenslutninger skal som hovedregel svare formueskatt til Staten. Dette vil bl.a. omfatte:

- kreditt- og hypotekforeninger
- selveiende finansieringsforetak
- sparebanker
- gjensidige forsikringsselskap
- samvirkeforetak
- skattepliktige pensjonskasser, se FIN i Utv. 1994/548.

### *2.2.2 Unntak*

Det er omfattende generelle unntak fra beskatning for blant annet staten, fylkeskommuner, kommuner, skattefrie institusjoner, kirker og kirkesamfunn, diverse fond mv., se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.».

## **2.3 Bosatt/hjemmehørende i utlandet**

Om skatteplikt til Norge for personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

## ***2.4 Personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard***

Om skatteplikt til Norge for personer bosatt/selskaper hjemmehørende på Svalbard, se stikkord «Svalbard - ligning på fastlandet».

## **3 Hvem formuen skal skattlegges hos**

### ***3.1 Generelt***

Bruttoformuen skattlegges hos den reelle eier av formuesposten. Således skal rettigheter skattlegges hos rettighetshaveren. Hvem som står som tinglyst innehaver av en fast eiendom eller rettighet, er ikke avgjørende, men vil etter omstendighetene være et bevismoment. Om hvem som anses å være eier, se stikkord «Eierbegrepet».

### ***3.2 Omtvistet rettighet og krav***

Er eiendomsretten f.eks. til fast eiendom omtvistet bør ligningsmyndighetene som utgangspunkt skattlegge formuesposten hos den som utøver rådigheten/eiendomsretten til eiendommen. Det samme gjelder den som er i besittelse av et formuesobjekt, f.eks. en løsøre gjenstand.

### ***3.3 Ektefeller***

Om skattlegging av ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### ***3.4 Ikke-meldepliktige samboere***

Formuesposter beskattes hos den av de ikke-meldepliktige samboerne som er den reelle 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 barn og ungdoms formue skal skattlegges hos foreldrene, se stikkord «Barn og ungdom».

### ***3.6 Deltakerlignede selskap og sameier***

Om beskatning av formue i selskap eller sameie som skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Om beskatningen av formue i sameie som skal lignes etter bruttometoden, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

### ***3.7 Boligselskap***

Om beskatning av formue i boligselskap som ikke er eget skattesubjekt, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

### ***3.8 Leasing***

Om hvem som skal formuesbeskattes for leaset gjenstand, og eventuell forskuddsbetalt leasingleie, se stikkord «Leasing».

### ***3.9 Leietakers påkostning***

Påkostes en leid formuesgjenstand av en leietaker, blir leietakeren normalt ikke eier av påkostningen. Verdien formuesbeskattes hos eier av gjenstanden. Skal det etter leietidens utløp skje et økonomisk oppgjør, eller leietakeren kan ta med seg påkostningen, kan leietakeren bli ansett som eier. I så fall skal leietakeren formuesbeskattes for verdien.



### **3.10 Trygdefinansiert bil**

Om trygdefinansiert bil, se stikkord «Bil - formue».

### **3.11 Dødsfall**

Om hvem som skal formuesbeskattes i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **3.12 Konkurs/akkord**

Om formuesbeskatning i forbindelse med konkurs og gjeldsforhandling, se stikkordene «Konkurs» og «Gjeldsforhandling».

### **3.13 Inntekts- eller bruksnyttelse**

Når noen ved testament eller annen gyldig disposisjon har bestemt at inntektsnyttelsen av kapital eller bruksnyttelsen 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 dennes rett vedvarer, jf. sktl. § 4-50.

## **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. 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. Således skal den del 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 skattyteren har plikt til å yte, se stikkord «Gjeld»). Krav på erstatning etter skade, brann mv. er skattepliktig formue selv om erstatningens størrelse ennå ikke er avgjort. Verdien av bygninger, anlegg mv. under oppføring skal også tas med i formuen, selv om de ikke er ferdige på tidspunktet for formuesbeskatning.

### **4.2 Fast eiendom/ anlegg i utlandet**

Personer bosatt i Norge er skattepliktig etter intern rett, for formue i fast eiendom i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». Det samme gjelder dødsbo og visse selskaper hjemmehørende i Norge, se foran under pkt. 2.2 «Etterskuddspliktige hjemmehørende i Norge».

### **4.3 Avtale om kjøp, utføring av arbeid mv.**

Er en avtale om kjøp, 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 mottas etter årsskiftet. Kjøpesum er kr 250 000.*

*Selgeren anses 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 (150 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å levere gjenstanden (250 000) føres opp som gjeld. I praksis kan en godta at han fører mottatt forskudd (100 000) som en forpliktelse.*

*Kjøperen skal i prinsippet ta hensyn til avtalen ved at kravet på å få overført gjenstanden (250 000) føres opp som formue og forpliktelsen til å betale restkjøpesummen (150 000) føres som gjeld. I praksis kan en godta at han fører betalt forskudd (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 inntreffer, f.eks. en ulykkesforsikring, er ikke skattepliktig formue (suspensivt betinget rettighet). Rettigheter hvor det ikke er knyttet noen betingelser til kravet, men som faller bort dersom en fremtidig uviss betingelse inntreffer, skal ikke unntas fra formuesbeskatning (resolutivt betinget rettighet). Det samme gjelder krav som forfaller på en fastsatt dato eller når skyldneren dør.

##### **4.4.2 Tidsbegrenset bruksrett**

Verdi av tidsbegrenset bruksrett er ikke skattepliktig formue. Dette gjelder selv om retten er betalt på forskudd eller kjøpt av den opprinnelige rettighetshaver. Om grensen mellom stetsevarig og tidsbegrensede retter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom». Unntak fra formuesbeskatningen gjelder bare for rett til bruk av annens faste eiendom eller løsøre. F.eks. skal verdien av følgende bruksrett 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 leiet skip (certeparti)
- rett til å bruke en leiet tomt/grunnareal (festerett)
- veirett, fiskerett mv. på annens eiendom
- bruksrett etter en forpaktningkontrakt.

##### **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. Dette unntaket omfatter krav på pensjoner, livrenter, føderåd, festeavgift ved tidsbegrensede festekontrakter o.l. Krav på utbetaling av den enkelte termin er formue dersom terminen er forfalt til betaling.

Krav på en fast kjøpesum som skal betales i avdrag er ikke periodisk ytelse som omfattes av unntaket. Om grensen mellom pensjon og betaling av kjøpesum - se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.1.4 «Pensjon/kår».

Unntaket omfatter heller ikke den kapitaliserte verdi av krav på stetsevarige ytelser f.eks. årlige erstatninger etter vassdragsregulering. Om grensen mellom tidsbegrensede og stetsevarige festekontrakter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom» under pkt. 1.3 «Skillet mellom tidsbegrenset og stetsevarig».

#### *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. Unntaket gjelder ikke for krav på vederlag for arbeid utenfor tjenesteforhold. Slike krav er skattepliktig formue når kravet er oppstått, dvs. når skattyter har ervervet en ubetinget rett til betaling.

#### *4.4.5 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.

Dette gjelder f.eks. også påløpte renteterminer på fastrenteinnskudd, dvs. innskudd hvor rentene ikke forfaller til betaling før ett år etter tegning av fastrenteinnskuddet. Når renter knyttet til slike innskudd med lengre varighet enn ett år blir kapitalisert, anses disse rentene som skattepliktig formue ved årsskiftet etter det år rentene blir kapitalisert.

På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløp. Ved formuesligningen skal innestående ikke reduseres med eventuell uttaksprovisjon som vil påløpe ved uttak av innestående beløp.

#### *4.4.6 Patenter/kunstnerrettigheter*

Verdien av patentrett, kunstnerrett, herunder forfatterrettigheter, er ikke skattepliktig formue så lenge retten er i opphavsmannens eie.

#### *4.4.7 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 (1) bokstav f. Om hva som er forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

#### *4.4.8 Kunnskap (knowhow)*

Verdien av kunnskap, for eksempel teknisk eller merkantil kunnskap, er ikke skattepliktig formue, jf sktl § 4-2 (1) bokstav g.

#### *4.4.9 Overskytende forskudd*

Overskytende forskudd på skatt for det aktuelle inntektsår, er normalt ikke formuesbeskattet i praksis. Tilleggsforskudd som er innbetalt i løpet av inntektsåret som vesentlig vil overstige utlignet skatt, blir å behandle som en utestående fordring, dvs. som formue.

#### *4.4.10 Avling i jordbruket*

Egenprodusert avling som er nødvendig for gårdsdriften, er ikke skattepliktig formue, jf sktl § 4-2 (1) bokstav h.

#### *4.4.11 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 (1) bokstav j. Verdien av innskudd mv. etter reglene om individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA), er ikke skattepliktig formue, jf. FSFIN § 6-47-11. Skattefritaket gjelder ikke for midler plassert i premiefond.

#### *4.4.12 Svalbard*

Om skattlegging av formue for personer bosatt/selskapet hjemmehørende på Svalbard, se stikkord «Svalbard - ligning på fastlandet».

#### *4.4.13 Grunnfondsbevis*

Grunnfondsbevis er ikke skattepliktig formue for følgende selskaper:

- annen sparebank
- kreditt- og hypotekforening
- gjensidig forsikringsselskap og
- selveiende finansieringsforetak.

#### *4.4.14 Visse fond mv. i sparebanker*

Grunnfondsbevisekapital, overkursfond og utjevningfond er ikke skattepliktig formue i sparebanker, jf sktl § 4-2 (1) bokstav i.

#### *4.4.15 Krav på gevinster som nevnt i sktl. § 5-50 (2)*

Formuesverdien av lotterigevinster mv. som nevnt i sktl. § 5-50 (2) er ikke skattepliktig formue før gevinsten er forfalt til betaling.

### **4.5 Fribeløp**

#### *4.5.1 Generelt*

Fribeløpene nevnt nedenfor gjelder bare for personlige skattytere. Fribeløpene gjelder også for aktuelle formuesposter plassert i personlig næringsdrift og som inngår i et regnskap. For deltakere i selskaper som skal deltakerlignes etter nettometoden, gjelder ikke fribeløpet for vedkommendes andel av selskapets formue, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

#### *4.5.2 Innbo mv.*

Det er et fribeløp for verdien av privat innbo og løsøre som ikke gir inntekt. Om hva som inngår i fribeløpet og størrelsen av det, se stikkord «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 3000.

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. postanvisning, utenlandsk valuta, reisesjekk, kontantsjekk, mottatt sjekk som ikke er innløst/godskrevet og bankremisser.

## **5 Tidspunkt for skattlegging**

### **5.1 Generelt**

Det er den bruttoformue skattyteren eier ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00 som skal skattlegges hos vedkommende. Eierskifte som skjer etter utløpet av inntektsåret, f.eks. per 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 tidspunkt, f.eks. om boligen brenner opp den 1. januar i året etter inntektsåret.

### **5.2 Avvikende regnskapsår**

Dersom en skattyter har avvikende regnskapsår, fastsettes nettoformuen til det skattyteren eier ved utgangen av det avvikende regnskapsår.

## **6 Verdssettelse**

### **6.1 Generelt**

I utgangspunktet skal bruttoformuen settes til den omsetningsverdi de skattepliktige formuesposter hadde ved utgangen av inntektsåret, normalt den 31. desember kl 24.00.

### **6.2 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget**

I foretak hvor det fastsettes personinntekt vedkommende år etter sktl. kap. 12, skal det foretas en samordning av ligningsverdiene på eiendelene og eiendelenes utgående verdi i kapitalavkastningsgrunnlaget, dersom de utgående verdier er fastsatt til:

- regnskapsmessig verdi eller til
- andel av forsikringsverdi per 31. desember 1990 eller
- etter takst eller avtale som erstatter takst

og den fastsatte verdi overstiger den formuesverdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn. Dersom verdiene lagt til grunn ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget overstiger den verdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn, legges denne høyere verdi også til grunn ved formuesligningen dersom skattyter ikke kan påvise en lavere faktisk verdi. Verdien ved formuesligningen settes likevel ikke høyere enn høyeste lovlige verdi etter sktl. kap. 4. Se takseringsreglene § 2-1-5 «Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de ligningsmessige formuesverdier».

Om samordning av formuesverdi ved fastsettelse av formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

Samordning av verdiene skal ikke foretas for varelager eller besetning. Om verdsettelse av varelager, se stikkord «Varebeholdning». Om verdsettelse av besetning, se stikkord «Jordbruk - allment». Slik samordning av verdiene skal heller ikke foretas for særskilt lignet skog hvor formuesverdien fastsettes etter reglene i sktl. § 4-11 (2), se stikkord «Skogbruk».

Det kan forekomme at et formuesobjekt f.eks. en fast eiendom:

- for en avgrenset del har vært tatt med i kapitalavkastningsgrunnlaget mens en annen del f.eks. eiers bodel i avskrivbar eiendom ikke er tatt med
- hvor deler av eiendommen har vært verdsatt etter en alternativ metode og andre deler etter f.eks. historisk kostpris. Dette vil kunne gjelde for jordbrukseiendom hvor det er brukt historisk kostpris på jordveien mens det er brukt takst på driftsbygninger.

Samordningen skal da bare foretas for de deler av eiendommen hvor betingelsene for samordning er til stede.

Eier to skattytere et driftsmiddel sammen, men bruker det i hvert sitt enmannsforetak, skal samordningen vurderes særskilt for hver skattyter.

## **7 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **7.1 Aksjer**

Om verdsettelse av aksjer, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

### **7.2 Avskrivbare driftsmidler i saldogruppe a, c og d**

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.

Er saldoverdien negativ, settes formuesverdien for vedkommende driftsmidler til kr 0.

### **7.3 Bil**

Om verdsettelse av bil, se stikkord «Bil - formue».

### **7.4 Fast eiendom**

Om verdsettelse av boligeiendommer og fritidseiendommer, se stikkord «Bolig - formue». I et seksjonert bygg skal hver seksjon verdsettes for seg hvis det har betydning for skattleggingen. Om verdsettelse av tomter, se stikkord «Tomt». Om verdsettelse av jordbrukseiendommer inklusiv husbehovskog, men ikke skogbruk, se stikkord «Jordbruk - allment». Om verdsettelse av skogbruk, se stikkord «Skogbruk». Om verdsettelse av fast eiendom med hjemfallsrett, se HRD i Utv. 1958/619.

Ved verdsettelse av fast eiendom i utlandet må det legges til grunn de samme prinsippene som ved verdsettelse av fast eiendom i bosteds-/kontorkommunen. Forholdet mellom ligningsverdi og salgsverdi som for faste eiendommer i vedkommende kommune i Norge må være veiledende for verdsettelsen av eiendommen i utlandet, se HRD i Utv. 1997/41.

### **7.5 Fritidsbåter**

Om verdsettelse av fritidsbåter, se stikkord «Fritidsbåter mv.».

### **7.6 Grunnfondsbevis**

Om verdsettelse av grunnfondsbevis, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

### **7.7 Grunnkjøpsobligasjoner**

Om verdsettelse av grunnkjøpsobligasjoner, se stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner».

### **7.8 Kapitaliseringsfaktor for stetsevarige ytelser**

Det brukes en kapitaliseringsfaktor for å beregne nåverdien av en stetsevarig ytelse. Ved kapitalisering av slike ytelser kan en normalt bruke kapitaliseringsfaktoren 8. Er f.eks. festeavgiften kr 1000 per år, vil formuesverdien som skal legges til grunn ved formuesfastsettelsen, være kr 1000 multiplisert med kapitaliseringsfaktoren, normalt 8, dvs. kr 8000.

### **7.9 Kraftforetak**

Om verdsettelse av kraftforetak mv., se stikkord «Kraftforetak».

### **7.10 Lager i skogbruk**

Om verdsettelse av lager i skogbruk, se stikkord «Skogbruk».

### **7.11 Leieboerinnskudd**

Om andelshavers innskudd i boligselskap som ikke er eget skattesubjekt, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

Andelshavers innskudd i boligselskap som lignes som eget skattesubjekt, medregnes i formuen med pålydende. Dette gjelder når innskuddets størrelse er fastsatt etter en generell ordning i boligselskapet.

De som betaler inn ekstrainnskudd til borettslag ut over det vanlige innskuddet, skal ha full formuesbeskatning på ekstradelen av innskuddet.

#### **7.12 Levende dyr og oppdrettsfisk mv.**

Om verdsettelse av levende dyr og oppdrettsfisk mv., se stikkordene «Jordbruk - allment», «Pelsdyr», «Reindrif», «Fiske», «Fiskeoppdrett mv.» og takseringsreglene § 3.1.3 «Varelager, buskap og oppdrettsfisk» under bokstav A) BUSKAP.

#### **7.13 Livsforsikring**

Om verdsettelse av livsforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)» og «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

#### **7.14 Melkekvoter**

Om verdsettelse av melkekvoter, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 8.2 «Melkekvote».

#### **7.15 Privat innbo og løsøre**

Om verdsettelse av diverse privat innbo og løsøre, se stikkordene «Innbo og løsøre», «Bil - formue», «Fritidsbåter mv.» og «Campingvogner».

#### **7.16 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 stikkord «Skogbruk».

Om verdsettelse av jakt- og fiskerett, se stikkord «Skogbruk».

#### **7.17 Skinn**

Om verdsettelse av pelsdyr og skinn, se stikkord «Pelsdyr».

#### **7.18 Skip, fiskebåter mv.**

Skattedirektoratet fastsetter veiledende normer for verdsetting av skip, borefartøy/rigger og fiskebåter, se takseringsreglene § 2.1.4 «Verdsettelse av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.» og SKD i Utv. 2001/1653.

#### **7.19 Snøscootere**

Private snøscootere verdsettes på samme måte som bil, se stikkord «Bil - formue».

#### **7.20 Utenlandske forsikringselskap**

Utenlandske forsikringselskapers nettoformue i Norge settes til 10 ganger selskapets beregnede årsinntekt, med mindre nettoformuen fastsatt på ordinær måte blir større, jf. sktl. § 4-18.

#### **7.21 Utestående fordringer**

Om verdsettelse av utestående fordringer, se stikkord «Utestående fordringer».

#### **7.22 Varebeholdning**

Om verdsettelse av varebeholdning, se stikkord «Varebeholdning». Om verdsettelse av varebeholdning i jordbruk, se takseringsreglene § 3.1.3 «Varelager, buskap og oppdrettsfisk».

### **7.23 Verdipapirer**

Om verdsettelse av verdipapirer utenom aksjer, se stikkord «Verdipapirer».

### **8 Satser for formuesskatt**

Om satser for formuesskatt - se gul del bak i boken.

### **9 Skattestedet**

Om hvilken kommune en formue skal beskattes i, se stikkord «Skattestedet».

### **10 Ligningsstedet**

Om hvilket ligningskontor som skal fastsette formuen, se stikkord «Ligningsstedet».

## **Forpleining**

### **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 næringsvirksomhet å drive privat forpleining, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til

- omfanget av aktiviteten
- varighet

Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er næringsvirksomhet dersom omfanget av den private pleien samtidig omfatter 4 personer eller flere. Forholdet må bedømmes over noe tid.

#### **1.2 Privat forpleining, næringsvirksomhet**

##### **1.2.1 Lys og brensel**

Frdrag 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.

##### **1.2.2 Bolig**

Med hensyn til frdrag for de kostnader som er forbundet med å holde pasientene med hus, vil fremgangsmåten være noe forskjellig alt ettersom det hus forpleieren og pasientene bebor er gjenstand for direkte ligning eller prosentligning.

Forpleiere som driver gårdsbruk og forpleiere som har så mange pasienter at mer enn halvparten av boligen regnet etter leieverdien må sies å være bebodd av disse, ligned direkte for inntekten av våningshuset/bolighuset. Dette medfører at forpleieren inntektslignes for en skjønnsmessig fastsatt brutto leieverdi av den del av huset som han selv bor i. Forpleieren får på den annen side frdrag for samtlige kostnader på huset så som vedlikehold, forsikring, eiendomsskatter og avgifter. Bygninger som helt eller hovedsakelig disponeres vedvarende i forpleiningsvirksomhet i psykisk helsevern må kunne avskrives i saldogruppe h etter de vanlige regler, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo». Det gis i



disse tilfeller ikke noe særskilt fradrag i forpleiningsgodtgjørelsen for kostnader til husrom for pasientene.

Forpleiere som ikke driver gårdsbruk og som heller ikke har stillet så stor del av boligen til disposisjon for pasienter at boligen skal direktelignes, vil i alminnelighet bli prosentlignet for inntekt av bolig, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom». Om fradrag for kostnadene ved bruk av en del av boligen i forpleiningsvirksomheten, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

### *1.2.3 Regnskapsplikt*

Om regnskapsplikt når den private forpleining er næringsvirksomhet, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### **1.3 Privat forpleining, ikke næringsvirksomhet**

Forpleier som har pasienter til full forpleining uten at det anses som næringsvirksomhet, kan i stedet for fradrag for faktiske kostnader velge fradrag for forpleiningskostnader med kr 53 233 (gjennomsnitt av folketrygdens grunnbeløp) for hver pasient. Ovennevnte beløp er ment å skulle dekke samtlige forpleiningskostnader.

Eventuelt fradrag inngår i minstefradraget. Om bruk av nettometoden i de tilfellene det er ytet utgiftsgodtgjørelse, se stikkord «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. sosialtjenesteloven § 4-2 bokstav e. Lønn for omsorgsarbeide er i sin helhet skattepliktig inntekt.

# **Forretningsverdi (goodwill)**

*Sktl. § 6-10 (2) og §§ 14-30 til 14-48. Rl. § 5-7.*

## **1 Generelt**

### **1.1 Hva er forretningsverdi**

Forretningsverdi er et ikke-fysisk driftsmiddel.

Forretningsverdi er definert negativt, som den restverdi som eventuelt framkommer når en fra foretakets samlede markedsverdi trekker ut markedsverdien av alle identifiserbare eiendeler (formuesobjekter), herunder ikke-fysiske formuesobjekter. Slike identifiserbare ikke-fysiske eiendeler behandles ikke som forretningsverdi, se HRD i Utv. 2000/722. 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 FIN i Utv. 1999/225. Om behandling av slike ikke-fysiske identifiserbare eiendeler, se stikkordene om driftsmidler.

Momenter ved virksomheten som kan tilsi at det foreligger forretningsverdi utover identifiserbare eiendeler, kan blant annet være:

- etablert og rasjonell organisasjon

- kvalifiserte og erfarne ansatte
- dokumenterte kontorrutiner
- godt renommé, som er godt profilert
- kundekretsen har god bransjetilhørighet, sammensetning, soliditet mv.
- ikke rom for nyetableringer innen bransjen generelt eller i distriktet.

Momenter ved virksomheten som kan tilsi at det ikke foreligger forretningsverdi kan blant annet være:

- ny virksomhet
- få, ukvalifiserte ansatte
- det gode renommé er knyttet til eierens person
- manglende/dårlig renommé
- ugunstig sammensetning av kundekrets
- manglende soliditet i kundekretsen
- rom for nyetableringer generelt eller i distriktet.

Oppregningen i listene ovenfor er ikke uttømmende. Momentene vil kunne ha ulik vekt i forskjellig tilfelle. Det må foretas en samlet vurdering av alle momenter som foreligger hvor ingen av momentene alene er avgjørende.

## ***1.2 Eiendeler som ikke er forretningsverdi***

### ***1.2.1 Generelt***

Verdien av fysiske eiendeler og av identifiserbare, ikke-fysiske formuesobjekter, inngår ikke i forretningsverdi.

I en del tilfeller er det vanskelig å avgjøre om de ikke-fysiske verdier som foreligger, skyldes identifiserbare, ikke-fysiske formuesobjekter eller forretningsverdi.

I Foreløpig Regnskapsstandard (november 2000) om immaterielle eiendeler, benyttes følgende definisjon av immaterielle eiendeler (identifiserbare ikke-fysiske formuesobjekter) i punkt 2.1.1:

«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 legger videre til grunn følgende eksempler på immaterielle eiendeler som etter omstendighetene kan falle innenfor definisjonen av immaterielle eiendeler (ikke forretningsverdi):

- «varemerker
- forretningsnavn (trademarks)
- utgiverrettigheter
- edb programvare
- lisenser

- kopieringsretter (copyrights)
- patenter
- franchiserettigheter
- driftsrettigheter og konsesjoner
- modeller, prototyper, resepter, formler etc.

Edb programvare som utgjør en integrert del av et 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 samvirkningen mellom identifiserbare eiendeler og immaterielle verdier.

Når en immateriell eiendel anskaffes separat er det en forutsetning for gjennomføring av transaksjonen at eiendelen er identifiserbar og kan overføres. Immaterielle eiendeler som utvikles av foretaket eller erverves ved kjøp av virksomhet kan skilles fra goodwill dersom foretaket kan identifisere de fremtidige økonomiske fordelene som knytter seg til eiendelene.

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.

### Kontroll

Fremtidige økonomiske fordeler knyttet til en immateriell eiendel kan være knyttet både til inntekter fra salg av produkter og tjenester, og reduserte kostnader.

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.

Kunnskap av teknologisk eller markedsmessig art kan representere fremtidige økonomiske fordeler. Et foretak kan kontrollere slike fordeler eksempelvis gjennom patenter, kopieringsrettigheter eller hemmeligholdelse.

Kompetanse hos ansatte, kundeportefølje og markedsandel er eksempler på forhold som kan gi grunnlag for identifiserbare økonomiske fordeler. I fravær av juridisk beskyttelse, eksempelvis gjennom avtale, vil likevel foretaket normalt ikke ha tilstrekkelig kontroll over slike verdier til at de tilfredsstillende definerer definisjonen av en immateriell eiendel.»

## **2 Formue**

Verdien av forretningsverdi er ikke skattepliktig formue, selv om den er ervervet mot vederlag og er aktivert i regnskapet/står på saldogruppe b, jf. HRD i Utv. II/453.

### **3 Inntekt**

#### **3.1 Avskrivning/kostnadsføring**

##### *3.1.1 Hovedregel*

Hovedregelen er at inngangsverdien for forretningsverdi skal:

- tilføres saldo b for avskrivning dersom inngangsverdien er kr 15 000 eller mer eller
- kostnadsføres i ervervsåret dersom inngangsverdien er under kr 15 000

Om avskrivning/inntektsføring på saldo, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

##### *3.1.2 Unntak*

Inngangsverdien for forretningsverdi kan verken avskrives, kostnadsføres eller nedvurderes med virkning for alminnelig inntekt når:

- den er opparbeidet av skattyter selv (egenutviklet) uavhengig av når den er opparbeidet
- ervervet fra andre før 1984 enten ervervet var mot vederlag eller uten vederlag eller
- ervervet fra andre i årene 1984-1991, dersom ervervet var uten vederlag, dvs. ved arv eller gave.

Eventuell inngangsverdi skal i disse tilfellene aktiveres og inngå i en gevinst- og tapsberegning ved eventuell senere realisasjon av forretningsverdien. Om behandling av kostnader som fører til opparbeidelse av forretningsverdi, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 4.3.1 «Egen opparbeidet forretningsverdi».

Forretningsverdi ervervet ved arv eller gave (uten vederlag) i 1992 eller senere kan heller ikke avskrives, kostnadsføres eller nedvurderes med virkning for alminnelig inntekt, dersom den ikke inngikk i et arveavgiftsgrunnlag og dette hadde til konsekvens at mottakeren ikke fikk en inngangsverdi, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5 «Inngangsverdi for arvet formuesgjenstand/-rettighet» og stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.5 «Gave eller kjøp til underpris». Om særregler for gjenlevende ektefelle og samboer, se nedenfor.

##### *3.1.3 Gjenlevende ektefelle*

Gjenlevende ektefelle betaler ikke arveavgift av forretningsverdi som erverves ved dødsfallet, jf. arveavgiftsl. § 4, 4. ledd.

Om hva som erverves ved dødsfallet og hva som er boslodd for ektefeller, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

##### *3.1.4 Samboere*

Om fastsettelse av inngangsverdi for formuesobjekter som en samboer erverver ved arv fra den andre, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5.3 «Gjenlevende samboere». Om fastsettelse av inngangsverdi for formuesobjekter som en samboer erverver ved gave fra den andre, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.5 «Gave eller kjøp til underpris».

### **3.2 Realisasjon**

Gevinst/tap ved realisasjon av forretningsverdi er skattepliktig/fradragsberettiget. Dette gjelder uansett om forretningsverdien er ervervet eller opparbeidet selv. Dette gjelder enten realisasjonen skjer ved salg eller når forretningsverdien er endelig tapt, f.eks. ved at

virksomheten opphører. Forutsetningen for tapsfradrag er at skattyter har en rest skattemessig inngangsverdi.

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. Man slipper derfor å skille mellom hvilken del som er ervervet og hvilken del som er egenutviklet. Har den realiserte forretningsverdi en inngangsverdi som ikke har kommet til fradrag ved utgiftsføring eller som ikke er gått inn på saldogruppe b, skal vederlaget reduseres med inngangsverdien før overføring til saldogruppe b.

Fører nedskrivningen med vederlaget til en negativ saldo, skal denne overføres gevinst- og tapskontoen. Er saldoen fortsatt positiv etter nedskrivningen, kan det fortsatt avskrives på denne.

Om realisasjon av forretningsverdi i år etter opphør av virksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

### **3.3 Verdssettelse av forretningsverdi**

Ved overdragelser av foretak mv. mellom uavhengige parter må det totale vederlag som avtales legges til grunn. Ligningsmyndighetene kan derimot prøve partenes fordeling av det totale vederlag på de overdratte formuesobjekter, herunder forretningsverdi.

Ved overdragelser mellom parter som har interessefellesskap, eller ved erverv av forretningsverdi ved arv eller gave, kan forretningsverdien ikke settes høyere enn markedsverdien, dvs. den verdi som en utenforstående kjøper ville ha betalt uten at tidligere eier fortsetter å arbeide i foretaket. Dette gjelder selv om det total vederlag må reduseres. Den skjønnsmessige fastsettelsen av markedsverdien må baseres på en helhetsvurdering av de konkrete forhold, hvor en blant annet tar hensyn til ev. bransjenorm på det aktuelle området, tekniske beregninger av verdien, sammenlignbare salg hvor det ikke foreligger interessefellesskap mellom partene mv.

Se for øvrig:

- HRD i Utv. 2001/1 (Oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble ikke godkjent ved omdannelse av regnskapsfima fra enmannsfortak til deltakerlignet selskap),
- HRD i Utv. 2000/722, (Verdien av goodwill ved overdragelse av revisorfirma fra enmannsforetak til aksjelsekap kunne fastsettes ved skjønn. Den skjønnsmessige fastsatte verdi ble opphevet),
- HRD i Utv. 2001/740 (Skattyterens prising av goodwill ved omdannelse av kjeveortopedvirksomhet fra enmannsforetak til heleid aksjeselskap, ble ikke godtatt).
- LRD i Utv. 2000/49 (Det ble ikke ansett å foreligge goodwill ved omdanning av personlig næring (økonomisk rådgivning) til tilnærmet eneeiet aksjeselskap. Dommen ble anket, men ble avvist av Høyesteretts kjæremålsutvalg).

## **Forsikring – allment**

## **1 Generelt**

Dette stikkord tar for seg enkelte generelle forsikringstekniske kjennetegn ved ulike typer forsikringsordninger.

## **2 Definisjoner**

### ***2.1 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) og
- livrente/pensjonsforsikring (alltid løpende ytelser)

En forsikringsavtale kan bestå av en kombinasjon av disse.

### ***2.2 Livsforsikring, kapitalforsikring***

#### ***2.2.1 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 behandling, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

#### ***2.2.2 Gjeldsforsikring***

Gjeldsforsikring er kapitalforsikring uten oppsparing i den utstrekning utbetalingen ikke overstiger restgjelden ved den forsikredes død.

#### ***2.2.3 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 består bare av en risikodel og en kostnadsdel.

#### ***2.2.4 Nøkkelmansforsikring***

Siktemålet med en nøkkelmansforsikring vil normalt være å sikre en bedrift mot tap ved en persons (nøkkelmans) død. Nøkkelmansforsikring er kapitalforsikring, normalt uten oppsparing.

#### ***2.2.5 Kontobasert forsikring***

Kontobaserte forsikringer er en form for kapitalforsikring.

### ***2.3 Livsforsikring, livrente/pensjonsforsikring***

#### ***2.3.1 Generelt***

Er livsforsikring tegnet som en livrenteforsikring, utbetaler selskapet en løpende ytelse (renten) som bortfaller hvis rentenyteren dør. Renten kan begynne å løpe straks, eller ved et bestemt fremtidig tidspunkt (oppsatt livrente) eller ved en persons død (overlevelsere). Renten kan opphøre ved et bestemt fremtidig tidspunkt selv om rentenyteren lever lenger (opphørende livrente). Forsikringsteknisk er en pensjonsforsikring også en livrenteforsikring.

Nærmere om de forskjellige definisjoner av livrenteforsikring, se FSFIN § 5-41-2.

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 livrenter som ikke er pensjoner, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)». Om pensjoner, se stikkordene om pensjoner.

#### **2.4 Livsforsikring med investeringsvalg (Unit linked)**

Livsforsikring med investeringsvalg (også kalt «Fondsbasert livsforsikring» eller «Unit linked») gir forsikringstaker valgtrett i forhold til forsikringsselskapets plassering av premiereserven, mens produktet for øvrig er forsikringsteknisk identisk med ordinær livsforsikring, sammenlign FIN i Utv. 1996/1258.

#### **2.5 Syke- og ulykkesforsikring**

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.

Både arbeidsgiver selv og/eller de ansatte kan være forsikrede (den persons helse forsikringen knytter seg til, jf. Forsikringsavtaleloven (FAL) av 16. juni 1989 nr. 69 § 10-2).

Om skattemessig behandling av syke- og ulykkesforsikring, se stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

##### **2.5.1 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 stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

#### **2.6 Avbruddsforsikring**

Avbruddsforsikring har som formål å gi økonomisk trygghet mot et inntektsbortfall pga. driftsavbrudd hos person eller 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) og

- 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 (2), § 5-21 (2) og § 14-21. Lignl. § 6-6 og § 6-7. FSFIN § 4-16 og § 5-20.*

## 1 Generelt

Livsforsikring er en forsikringsordning hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den sikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper:

- kapitalforsikringer og
- livrente/pensjonsforsikring

Nedenfor behandles bare kapitalforsikringer. Om livrente/pensjonsforsikring, se de øvrige stikkordene om forsikring og stikkordene om pensjoner. Se for øvrig «Forsikring – allment» og «Pensjon - allment».

## 2 Formuen

Kapitalforsikringer med oppsparing formuesbeskattes hos forsikringstaker. Formuesverdien settes til gjenkjøpsverdien. Avtale om at forsikringen ikke kan gjenkjøpes, er uten betydning.

Forsikringer som etter sin art er uten gjenkjøpsverdi, formuesbeskattes ikke. Uten gjenkjøpsverdi er f.eks.:

- risikoforsikring
- overlevelseskapitalforsikring

### 2.1 Forsikringsselskapets oppgaveplikt

Forsikringsselskapet skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over forsikringens gjenkjøpsverdi per 1. januar året etter inntektsåret. Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

### 2.2 Inntruffet forsikringstilfelle

Når forsikringstilfellet er inntruffet, men forsikringssummen ennå ikke utbetalt, er hele forsikringssummen skattepliktig som utestående fordring. Etter forsikringstidens utløp skal derfor kapitalverdien av alle gjenstående terminer av en inntektsforsikring medregnes som formue. (Det gjelder her beløp som vil komme til utbetaling uansett om den forsikrede dør.)

## 3 Inntektsfradrag

Livsforsikringspremier anses ikke som utgift til inntekts ervervelse eller renteutgift. 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).



Når arbeidsgiver betaler kapitalforsikringspremie på polise tegnet på en arbeidstakers liv med vedkommende som begunstiget, herunder gruppelivsforsikring, skal arbeidsgiveren behandle premien som lønn i forhold til inntektsfradrag, skattetrekk, arbeidsgiveravgift og lønnsinnberetning.

## **4 Inntektstillegg for premie**

### **4.1 Arbeidstaker**

Når en arbeidsgiver betaler premien for en kapitalforsikring herunder gruppelivsforsikring:

- på en arbeidstakers liv og
- med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget

skal premien behandles fullt ut som lønn hos arbeidstaker.

Dette gjelder også for engangspremie. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren tegner forsikringen og står som eier overfor forsikringsselskapet. Det er som hovedregel 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 skal skattlegges for de betalte premier. Dersom det påstås at forsikringen har annen karakter, må dette dokumenteres, se FIN i Utv. 1986/54. Dersom det foreligger tilstrekkelig dokumentasjon vil premien i slike tilfelle ikke være skattepliktig på den ansattes hånd.

### **4.2 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 tilsvarende de arbeidsgiverbetalte premier som har unngått beskatning. Dette medfører plikt for arbeidsgiveren for utbetalingsåret til å svare arbeidsgiveravgift 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 skje ved endring av ligning overfor avdøde (boet), jf. lignl. § 9-6 nr. 4.

### **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 stikkord «Aksjer - utbytte».

## **5 Skatteplikt for avkastning av sparedelen**

### **5.1 Generelt**

Årlig beregnet avkastning på sparedel av en kapitalforsikring tegnet i norsk forsikringsselskap tillegges kapitalen, men er skattepliktig inntekt for forsikringstakeren etterhvert, se nedenfor.

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., vil bli skattlagt for den årlige avkastning på sparedelen. Den inntekt som arbeidsgiveren blir skattlagt for, kan ikke utgiftsføres som lønn.

### ***5.2 Hvilke kapitalforsikringsavtaler som omfattes***

Reglene gjelder kapitalforsikring i norske livsforsikringsselskap, se nedenfor pkt. 6.1 «Kapitalforsikring tegnet i norsk eller likestilt selskap», når forsikringssummen skal utbetales enten på et fastsatt fremtidig tidspunkt eller ved forsikredes tidligere død eller uførhet. Reglene gjelder 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.

### ***5.3 Fastsetting av skattepliktig del***

Størrelsen av den årlige avkastning fastsettes av forsikringsselskapet etter FSFIN § 5-20-6 og § 5-20-7.

Om unntak fra beskatning etter hvert for avkastning av sparedel på livsforsikring med investeringsvalg, se FIN i Utv. 2002/176.

### ***5.4 Tidfesting***

Avkastning på sparedelen av kapitalforsikring skattlegges som inntekt året etter opptjeningsåret. Om skattlegging ved flytting til utlandet, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

### ***5.5 Forsikringsselskapets oppgaveplikt***

Forsikringsselskapet skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave mv. over avkastning på sparedelen av en kapitalforsikring. Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

## **6 Inntektsbeskatning av utbetaling**

### ***6.1 Kapitalforsikring tegnet i norsk eller likestilt selskap***

#### ***6.1.1 Generelt***

Med norsk forsikringsselskap menes også utenlandske forsikringsselskap med rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, herunder norsk filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat. Om hva som anses som filial, se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven). Tilsvarende gjelder for et utenlandsk forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat som driver grenseoverskridende virksomhet her i riket etter forskriftens § 7, dersom vilkårene her er oppfylt, sammenlign tilsvarende forhold for livrente i FIN i Utv. 2002/898.

#### ***6.1.2 Hovedregel***

Formuesforøkelse ved utbetaling av kapitalforsikring tegnet i norsk forsikringsselskap regnes med visse unntak, se nedenfor, ikke som inntekt. Dette gjelder også når kapitalytelsen er sikret ved premier som det er gitt inntektsfradrag for etter de tidligere bestemmelser i sktl. §

44 annet ledd nr. 2 som gjaldt til og med inntektsåret 1974 (sosiale fradrag). Det samme gjelder når det etter 1974 er gitt skattefradrag for premiene etter tidligere bestemmelse i sktl. § 44 ellefte ledd nr. 1, som gjaldt til og med inntektsåret 1991. Fritak for inntektsbeskatning gjelder uavhengig av om avkastningen på sparedelen er skattlagt etterhvert. Skattefritaket gjelder uavhengig av om forsikringstilfellet er inntruffet eller om forsikringen blir gjenkjøpt.

Hvis kapitalytelsen derimot er sikret ved premier eller tilskudd som det er gitt inntektsfradrag for etter reglene om pensjoner, skal ytelsen regnes som inntekt etter sktl. § 5-40 (2). Se stikkordene «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)», «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

#### *6.1.3 Kapitalforsikringer med investeringsvalg, positiv/negativ avkastning*

Avkastning i form av endret markedsverdi, ved kapitalforsikringer med investeringsvalg, er først skattepliktig ved utbetalingen (ved avtalt opphør eller gjenkjøp). Det foreligger ikke fradragsrett for tap (negativ avkastning) på kapitalforsikring med investeringsvalg. Se FIN i Utv. 2002/176.

#### *6.1.4 Kapitalforsikringer i arbeidsforhold*

Utbetaling av kapitalforsikring med eller uten oppsparing tegnet av arbeidsgiver i norsk forsikringsselskap (se foran under pkt. 6.1 «Kapitalforsikring tegnet i norsk eller likestilt selskap») til fordel for ansatte mv. er ikke skattepliktig. Om behandlingen når premien ikke tidligere er blitt skattlagt, se foran under pkt. 4.2 «Når premien ikke er blitt skattlagt».

#### *6.1.5 Forsikringsselskapets oppgaveplikt*

Forsikringsselskapet skal ukrevet gi ligningsmyndighetene oppgave over utbetalinger på livsforsikring/kapitalforsikring. Oppgavene leveres i maskinlesbar form til Skattedirektoratet.

#### *6.1.6 Spesielt om «Skala-forsikring»*

Kunder som har hevet eller gjenkjøpt sin Skala-forsikring er av forsikringsselskapet innrømmet en meravkastning og får tilbakebetalt en høyere verdi enn gjenkjøpsverdien. Den del av tilbakebetalingen som utgjør renter som ikke tidligere er skattlagt, er skattepliktig. For øvrig er tilbakebetalingen skattefri.

### **6.2 Kapitalforsikring tegnet i utenlandsk selskap**

Med utenlandsk forsikringsselskap menes forsikringsselskap som hverken har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet her i landet. Om hvilke utenlandske forsikringsselskaper som har tillatelse til å drive virksomhet her i landet, se ovenfor under pkt. 6.1 «Kapitalforsikring tegnet i norsk eller likestilt selskap».

Dersom en kapitalforsikring er tegnet i utenlandsk forsikringsselskap 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 på kapitalforsikring tegnet i utenlandsk selskap er alltid skattepliktig for den forsikrede dersom kontrakten er inngått 1. januar 1986 eller senere.

Når utbetaling fra utenlandsk livsforsikringsselskap er skattepliktig, skal bruttobeløpet 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) punkt 3.7.1.

### 6.2.1 Utbetaling til etterlatte

Utbetaling til etterlatte fra utenlandsk forsikringsselskap skattlegges ikke.

### 6.2.2 Kredittforsikring

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN i Utv. 1995/111.

### 6.3 Tidfesting av inntekt

Utbetaling fra livsforsikring/kapitalforsikring skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet). Behandles utbetalingene etter reglene om lønn, skattlegges utbetalingen det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet).

#### 6.3.1 Invalideforsikring

Ved kapitalforsikring kan det være tilknyttet sikring av invaliderente på grunn av uførhet. Om tidfesting av inntekt som består av invaliderente, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)».

## Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)

- Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-40 (2) og (4) og § 5-41.
- Lignl. § 6-2 (1) bokstav b og § 6-7.
- FSFIN § 5-41

### 1 Generelt

Livsforsikring er en forsikring hvor selskapets forpliktelser er knyttet til den forsikredes liv eller helse. Livsforsikringene kan deles i to hovedgrupper:

- kapitalforsikringer og
- livrente/pensjonsforsikring.

Nedenfor behandles bare livrenteforsikring. Om kapitalforsikring, se «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)». Se for øvrig stikkord «Forsikring – allment» og «Pensjon - allment».

Det er særlige skatteregler for ordninger som følger reglene om:

- foretakspensjon, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon»
- innskuddspensjon, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon»
- individuell pensjonsavtale (IPA), se stikkord «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».

Nærmere om de forskjellige definisjoner av livrenteforsikring, se FSFIN § 5-41-2.

### 2 Formue

Kapitalverdien av livrenteforsikring skattlegges ikke som formue selv om renteutbetalingen er påbegynt.

En forfalt livrentetermin er derimot skattepliktig formue.

### **3 Inntektstillegg for premie**

#### **3.1 Arbeidsgiver betaler premien**

##### **3.1.1 Individuell livrenteforsikring**

Betaler en arbeidsgiver premien for en individuell livrenteforsikring:

- på en arbeidstakers liv og
- med arbeidstakeren som formelt oppnevnt, avtalt eller underforstått begunstiget

skal premien behandles fullt ut som kontant lønn hos arbeidsgiver og arbeidstaker. Dette gjelder også for engangspremie.

Kan arbeidsgiver dokumentere at forsikringen er tegnet til fordel for arbeidsgiver, som sikkerhet for hans forpliktelse til å utbetale arbeidstaker pensjon over driften, skal premien ikke behandles som lønn. Arbeidsgiver skal ikke ha fradrag for premieinnbetalingen. Arbeidstakeren skal ikke ha tillegg for premien. Om beskatning av utbetalinger når premien ikke har kommet til fradrag, se nedenfor.

I tilfeller der arbeidstaker har fått pant i polisen, enten som sikkerhet for arbeidsgivers plikt til å betale pensjon over driften, eller som en regulær pantsettelse, skal premien alltid behandles som lønn.

##### **3.1.2 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold**

Betaler arbeidsgiver premie til kollektiv livrenteforsikring, skal premien ikke regnes som lønn for arbeidstakeren, med mindre arbeidsgiveren selv behandler den som lønn. Dette gjelder også om arbeidstaker har midlertidig opphold i Norge, og den kollektive livrenten av den grunn er tegnet i utenlandsk livsforsikringselskap, se FIN i Utv. 2002/173.

Som kollektiv livrenteforsikring regnes i denne sammenheng bare forsikringsordninger hvor forsikringsavtalen inneholder klart definerte objektive vilkår for medlemskap i forsikringsordningen. Ordningen må være generell og omfatte alle som fyller vilkårene. Forsikringsavtaler som ikke har et slikt objektivi tilsnitt i vilkårene anses skattemessig som individuelle livrenter. En pensjonsordning hvor vilkår for medlemskap utelukkende er at arbeidstaker har inngått avtale med forsikringstaker (arbeidsgiver) om rett til å fratru ved en nærmere bestemt førtidspensjonsalder vil i skattemessig sammenheng således ikke anses som en kollektiv livrenteordning.

En livrenteordning som skal behandles som en kollektiv livrente skattemessig sett, må avgrenses til ansatte hos samme arbeidsgiver (foretak), se FIN i Utv. 2002/883.

#### **3.2 Livrenteforsikring tegnet til fordel for aksjonær**

Er livrenteforsikring tegnet til fordel for ikke-arbeidende aksjonær mv., skal aksjonæren skattlegges for premien som utbytte.

### **4 Inntektsfradrag for premie**

#### **4.1 Hovedregel**

Premie til livrenteforsikring er som hovedregel ikke fradragsberettiget.

#### **4.2 Unntak**

Arbeidsgiver har fradragsrett for premie til livrenteforsikring vedrørende ansatte i inntektsgivende virksomhet, når premien er behandlet som lønn i alle relasjoner. For øvrig har

arbeidsgiver bare fradragsrett dersom ordningen tilfredsstillende vilkårene i foretakspensjonsloven eller innskuddspensjonsloven, jf. sktl. §§ 6-46. Dette gjelder både individuelle og kollektive livrenteforsikringer.

Aksjeselskapets betaling av premie til fordel for ikke- arbeidende aksjonær mv. behandles som aksjeutbytte i alle relasjoner.

Om inntektsfradrag for tilskudd/innskudd i pensjonsordning, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

## **5 Inntektsbeskatning av utbetaling**

### **5.1 Utbetaling av livrenteforsikring**

Livrente utbetalt i henhold til livrenteforsikring er skattepliktig inntekt etter sktl. § 5-1 (1), men denne skatteplikt er etter sktl. § 5-41 begrenset til den del av livrenten som anses å gå utover tilbakebetaling av premie for forsikringen. Forutsetningen for denne begrensning av skatteplikten er at polisen;

- er tegnet i selskap med rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, herunder norsk filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat. Om hva som anses som filial se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven). Tilsvarende gjelder for 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 i Utv. 2002/898.
- ikke er ervervet ved premie som det er gitt inntektsfradrag for (men skattefradrag kan være gitt etter de tidligere bestemmelser i sktl. § 44 ellefte ledd nr. 1, eller de tidligere bestemmelser i sktl. § 44 annet ledd nr. 2) og
- ikke er en kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold.

Samtlige av vilkårene i livrenteforskriften må være oppfylt for at sktl. § 5-41 skal komme til anvendelse.

Utbetales livrente fra utenlandsk forsikringsselskap som hverken har eller har hatt rett til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, er hele utbetalingen skattepliktig inntekt.

Om vilkårene for delvis skattefrihet og om beregning av den skattepliktige del av livrenten, se FSFIN § 5-41-3.

Om beregning av den skattepliktige del av livrente med investeringsvalg, se FIN i Utv. 2002/174. Tap er ikke fradragsberettiget.

Individuell livrente som ledd i førtidspensjonering må løpe fram til lovhjemlet pensjonsalder, se FIN i utt. i Utv. 1997/1084.

### **5.2 Gjenkjøp (innløsning) av livrenter**

Gjenkjøp (innløsning) med engangsbeløp av livrenter er skattepliktig inntekt i utgangspunktet for den del som overstiger innbetalte premier. Om beregningen av skattepliktig beløp ved gjenkjøp etter minste forsikringstid, se FSFIN § 5-41-8 (1). Om beregning av skattepliktig beløp ved gjenkjøp før vilkårene for minste forsikringstid er oppfylt, se FSFIN § 5-41-8 (2).

Om avløsning av pensjon i arbeidsforhold, se stikkord «Pensjon - allment».

Om avløsning av pensjon ved overdragelse av virksomhet, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg».

### ***5.3 Individuell livrenteforsikring tegnet til fordel for arbeidstaker, deltaker, aksjonær eller deres nærmeste familie***

Når individuell livrenteforsikring tegnet av arbeidsgiver til fordel for ansatte mv. utbetales til den ansatte mv., er det bare avkastningsdelen av utbetalingen som er skattepliktig hos den ansatte i utbetalingsåret (dette er fordi premien tidligere er beskattet hos den ansatte). Forutsetningen er at forsikringen er tegnet i forsikringsselskap som har eller har hatt tillatelse til å drive forsikringsvirksomhet i Norge, herunder norsk filial av forsikringsselskap med hovedsete i annen EØS-stat. Om hva som anses som filial se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven). Tilsvarende skattlegging av ansatt, aksjonær og deltaker, skal foretas om livrente er tegnet til fordel for personer disse er i slekt eller svogerskap med i opp-/eller nedstigende linje eller sidelinje så nær som onkel eller tante.

### ***5.4 Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold***

Utbetaling etter kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold er skattepliktig med hele det utbetalte beløp som pensjon. Skatteplikten er således ikke begrenset til den del av livrenten som går ut over tilbakebetaling av premie for forsikringen. Se FIN i Utv. 1999/717.

Ved utbetaling etter arbeidstakers død, vil gjenlevende ektefelle bli skattlagt fullt ut for livrentene på samme måte som andre former for pensjon mv. til etterlatte.

### ***5.5 Forsikringsselskapers oppgaveplikt***

Forsikringsselskapene skal sende oppgave til ligningsmyndighetene over utbetalt livrente og opplysninger om antatt skattepliktig del, angitt med hvilke beløp den enkelte livrentetermin skal regnes som skattepliktig inntekt. Livrenter som er ledd i pensjonsordninger i arbeidsforhold innberettes på lønns- og trekkoppgaven, kode 211 eller 212-A. Andre livrenteutbetalinger samt kapitalytelser som utbetales i henhold til slik forsikring, innberettes etter reglene i lignl. § 6-7 jf. forskrift av 5. august 1993 nr. 800.

### ***5.6 Tidfesting av inntekt***

Livrente, engangs- og avløsningsbeløp mv. som utbetales i henhold til livrenteforsikring, skal skattlegges det året skattyter har fått et ubetinget krav på ytelsen.

## **6 Invalideforsikring**

Ved livrenteforsikring kan det være tilknyttet sikring av invaliderente på grunn av uførhet. Invaliderenten skattlegges på samme måte som livrenten, se foran.

# **Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskedeforsikring**

*Sktl. § 4-2 (1) bokstavene a og c, § 5-10 bokstav c nr. 4, § 5-15 (1) bokstav j nr. 4, § 6-30 (2) og § 6-47 bokstavene e og f.*

## **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 stikkord «Forsikring – allment».

Lisensforsikring (loss of license-forsikring) gir rett til erstatning ved tap av lisens som er nødvendig for å utøve bestemt yrke, f.eks. flygere. Forsikringen behandles normalt som en syke- og ulykkesforsikring. Dersom deler av lisensforsikringen også oppfyller vilkårene for kollektiv livrenteforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)» under pkt. 3.1.2 «Kollektiv livrenteforsikring i arbeidsforhold», vil denne del av premien følge disse reglene.

## **2 Formuen**

Syke- og ulykkesforsikring regnes ikke som skattepliktig formue. 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 om yrkesskadeforsikring, med unntak av erstatning for tapt inntekt inntil oppgjørstidspunktet, se stikkord «Skadeserstatning» under pkt. 2.3.2 «Personskade» andre strekpunkt. Tilsvarende gjelder engangserstatning ved tap av nødvendig lisens (loss of license). Nærmere om skatteplikten for andre utbetalinger av ulykkesforsikringer, se stikkord «Skadeserstatning».

Dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring er skattefri med inntil kr 20 per dag. Hvis dagpengene overstiger kr 20 per dag, er hele beløpet skattepliktig.

#### ***3.1.1 Kredittforsikring***

Om kredittforsikring i utenlandsk forsikringsselskap, se FIN i Utv. 1995/111.

### ***3.2 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 i Utv. 1999/984.

Arbeidsgivers innbetaling av premie etter lov om yrkesskadeforsikring regnes ikke som skattepliktig inntekt for den ansatte. Denne forsikringen skal omfatte følgende tilfelle:

- skade og sykdom forårsaket av arbeidsulykke



- skade på proteser, støttebandasjer og lignende når skaden er forårsaket av arbeidsulykke
- skade og sykdom som skyldes påvirkning fra skadelige stoffer eller arbeidsprosesser.

Dekkes forsikringstilfelle ut over dette, er merpremien skattepliktig inntekt for arbeidstaker. Slik merpremie innberettes av arbeidsgiver i lønns- og trekkoppgaven kode 116-A.

## **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 tilsammen inntil kr 700. Det samme gjelder forsåvidt premie dekket av arbeidsgiver når skattyter er skattlagt for denne fordelten. Ektefeller kan tilsammen ikke kreve større fradrag enn kr 700. Fradraget går alltid inn i minstefradraget når dette benyttes. Ved skatteplikt til flere kommuner er fradraget fordelingsfradrag med mindre det inngår i minstefradraget.

### **4.2 Arbeidsgiver**

#### **4.2.1 Utbetalingen tilfaller den ansatte**

En næringsdrivende har krav på fradrag for inntektsårets premie til syke- og ulykkesforsikring av ansatte forsåvidt lønnen til den ansatte er fradragsberettiget.

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskedeforsikring behandles ikke som lønnsutbetaling, men behandles som en annen fradragsberettiget driftskostnad, jf. FIN i Utv. 1991/293. Hvis yrkesskedeforsikringsavtalen sikrer arbeidstakeren høyere erstatningsbeløp enn det som følger av forskrift av 21. desember 1990 nr. 1027 om standardisert erstatning etter lov om yrkesskedeforsikring, må en tilsvarende del av premien behandles som lønn.

#### **4.2.2 Utbetalingen tilfaller arbeidsgiveren**

Næringsdrivendes avbruddsforsikring kan være knyttet opp til ansattes sykdom. En næringsdrivende vil følgelig 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 den næringsdrivende 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 forsåvidt lønnen til den ansatte er fradragsberettiget.

### **4.3 Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden**

Næringsdrivendes/oppdragstakers tilleggspremie til folketrygden etter folketrygdloven § 8-36, § 8-39 og § 13-13, er fradragsberettiget, jf sktl. § 6-47 bokstav f.

## **5 Premie i fagforeningskontingent**

Når ulykkesforsikringspremie er inkludert i en fradragsberettiget fagforeningskontingent, kommer også denne delen av kontingenten til fradrag som kontingent.

# **Forsinkelsesavgift**

*Lignl. § 10-1 og § 10-5.*

## **1 Generelt**

### ***1.1 Skjema som omfattes av reglene om forsinkelsesavgift***

Reglene om forsinkelsesavgift gjelder ved for sen levering av følgende skjema;

- selvangivelse, herunder selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister
- næringsoppgave, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold» og årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom (RF-1189) og
- selskapsoppgave med vedlegg, dvs. selskapsoppgave for ansvarlige selskap (RF-1215) og for kommandittselskap (RF-1226) og deltakeroppgave for ansvarlig selskap (RF-1221) og for kommandittselskap (RF-1228).

For sen levering av f.eks. tilleggsskjema, herunder bilskjema og avskrivningsskjema, utløser ikke forsinkelsesavgift.

#### *1.1.1 Når skal forsinkelsesavgift fastsettes etter fristene for de forskjellige typer selvangivelser*

Selvangivelsen skal leveres enten:

- ved tilbakesending av selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister, eventuelt i form av en elektronisk bekreftelse
- som selvangivelse for næringsdrivende mv. eller
- som selvangivelse for aksjeselskaper mv.

En av forutsetningene for å bruke selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister er at denne er tilsendt vedkommende. De som har fått tilsendt selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister har plikt til å bruke den. Har skattyteren fått tilsendt selvangivelse for næringsdrivende mv., men fyller vilkårene for selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister, kan vedkommende henvende seg til ligningskontoret før 15. februar og be om å få tilsendt selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister.

Reglene for forsinkelsesavgift er i formen de samme uavhengig av hvilken selvangivelse som leveres. Fordi selvangivelsesfristene er forskjellig for de to typer selvangivelser, må en ved bruk av reglene om forsinkelsesavgift ta standpunkt til hvilken type selvangivelse skattyter skal behandles i forhold til.

Reglene om forsinkelsesavgift må brukes i forhold til selvangivelsesfrister mv. for den type selvangivelse vedkommende har fått tilsendt, eventuelt etter endring av typen på grunnlag av kontakt med ligningskontoret.

Har skattyteren fått tilsendt selvangivelse for næringsdrivende mv., skal forsinkelsesavgift ilegges i forhold til fristen for denne.

En skattyter som har fått tilsendt selvangivelse for næringsdrivende mv., kan fylle vilkårene for å få tilsendt selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister f.eks. fordi han har sluttet med næringsdrivende mv. før inntektsåret. Har han ikke tatt kontakt med ligningskontoret for å endre typen til selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister, men levert selvangivelsen for næringsdrivende mv. etter fristen for denne, men før fristen for selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister, skal han i utgangspunktet ilegges forsinkelsesavgift basert på fristen for selvangivelse for næringsdrivende mv.

Har skattyteren fått tilsendt selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister, og skattyteren leverer selvangivelsen innen fristen for selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, ilegges

ikke forsinkelsesavgift selv om skattyteren skulle ha hatt selvangivelse for næringsdrivende mv., f.eks. fordi han har startet næring. Dette gjelder selv om han leverer selvangivelse for næringsdrivende mv.

Har skattyteren ikke fått tilsendt noen selvangivelse, f.eks. fordi den ikke er kommet frem i posten, må han behandles i forhold til fristen for den type selvangivelse han er forpliktet til å levere.

### ***1.2 Person/selskap som er eget skattesubjekt***

Leverer person eller selskap som er eget skattesubjekt selvangivelse og/eller næringsoppgave etter selvangivelsesfristens utløp gjelder reglene om forsinkelsesavgift. Om reaksjonsmåten når selvangivelse og/eller næringsoppgave ikke er levert, se stikkord «Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.».

Ansvar for innholdet i forsinkede oppgaver er det samme som for rettidige oppgaver. Se stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

### ***1.3 Deltakerlignet selskap mv.***

Leverer selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden selskapsoppgave, deltakeroppgave og/eller næringsoppgave etter leveringsfristen, skal deltakerne ilegges forsinkelsesavgift etter reglene i lignl. § 10-1.

Ligningskontoret for selskapskommunen beregner forsinkelsesavgiften for for sent levert selskapsoppgave mv. på grunnlag av selskapets formue og inntekt, fordeler avgiften på deltakerne, og meddeler dette til ligningskontoret for den kommunen hvor deltakeren er bosatt/hjemmehørende.

Dersom deltakerens selvangivelse mv. også leveres for sent, skal bostedskommunen beregne forsinkelsesavgiften. Forsinkelsesavgiften settes til det høyeste beløp av:

- forsinkelsesavgift på deltakerens samlede formue og inntekt beregnet etter hans forhold og
- forsinkelsesavgift beregnet av selskapskommunen etter reglene ovenfor.

## **2 Hovedregel**

### ***2.1 Levert under ligningsbehandlingen***

Det skal som hovedregel fastsettes forsinkelsesavgift når skattyteren leverer pliktig selvangivelse og eventuelt pliktig næringsoppgave under ligningsbehandling, men etter utløpet av selvangivelsesfristen. Det samme gjelder selskapsoppgave med deltakeroppgave. Det avgjørende tidspunkt for når selvangivelse mv. er levert, er når oppgaven kommer fram til ligningskontoret eller er avsendt rekommandert. Er det gitt utsettelse med fristen, er det den forlengede frist som danner utgangspunktet for forsinket levering.

Det skal anvendes forsinkelsesavgift selv om bare ett av skjemaene leveres for sent.

Nærmere om fristen til å levere selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

### ***2.2 Ikke levert under ligningsbehandlingen***

Leveres ikke selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave under ligningsbehandlingen, dvs. at den ikke er levert på et tidspunkt hvor saken formelt og reelt

kan behandles med virkning for den ordinære ligningen (høstutlegget), skal det ikke fastsettes forsinkelsesavgift, men tilleggsskatt. Dette gjelder også i de tilfeller hvor selvangivelsen leveres for sent, men pliktig næringsoppgave ikke leveres. Se for øvrig stikkord «Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.».

Fastsatt tilleggsskatt skal likevel omgjøres til forsinkelsesavgift i endringssak dersom manglende selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave eller deltakeroppgave kommer etter at ligningsbehandlingen er avsluttet, men før klagefristen etter lignl. § 9-2 nr. 4 er utløpt. Dette gjelder uavhengig av om den for sent innleverte selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave realitetsbehandles eller ikke.

Om forskjellige satser for forsinkelsesavgift, enten levering skjer før eller etter utlegging av ligning, se nedenfor under pkt. 6.3 «Avgiftens størrelse».

Leveres de skjema som mangler ved ligningen etter klagefristens utløp, skal tilleggsskatten opprettholdes med 30 pst. på det grunnlag som foreligger etter klagebehandlingen.

### **2.3 Hva godtas som selvangivelse**

Om hva som godtas som gyldig selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - ligning ved manglende selvangivelse mv.», under pkt. 3 «Hva er gyldig selvangivelse».

## **3 Unnskyldelige forhold**

Det skal ikke fastsettes forsinkelsesavgift på grunn av for sen levering av selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave, dersom skattyterens forhold må anses unnskyldelig f.eks. på grunn av egen sykdom, alderdom, uerfarenhet eller annen særlig årsak som ikke kan legges skattyteren til last.

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 særlig årsak. Derimot regnes det ikke som en særlig årsak at regnskapsfører holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

Forutsetningen er i alle tilfeller at skattyter leverer selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave så snart det lar seg gjøre.

## **4 Forsinkelsesavgift betalt av regnskapsfører/revisor**

I de tilfeller hvor regnskapsfører/revisor betaler ilagt forsinkelsesavgift for skattyter, vil dette normalt være en fradragsberettiget kostnad for vedkommende regnskapsfører/revisor. For skattyter som driver næringsvirksomhet vil dette være skattepliktig fordel etter sktl. § 5-30.

## **5 Flere kommuner**

Forsinkelsesavgift fastsettes ved for sen levering av selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave til bosteds- eller hovedkontorkommunen. Det samme gjelder når oppgaver som nevnt foran ikke leveres i en annen kommune hvor skattepliktig inntekt og formuer skal fastsettes.

## **6 Beregning av forsinkelsesavgift**

### **6.1 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. Det samme gjelder om det bare er en av flere næringsoppgaver som er forsinket. Beregningsgrunnlaget skal således ikke begrenses til den del av samlet inntekt som inngår i en forsinket næringsoppgave selv om selvangivelsen er rettidig og inneholder både dette og de øvrige skattegrunnlag.

Det gjelder ingen minstegrense i formue og inntekt for å kunne beregne avgift på grunn av forsinkelsen. Det er ikke noe krav at skattyteren får utlignet skatt.

Det er fastsettelsene ved den endelige ligning som danner grunnlaget for forsinkelsesavgift. Leverer skattyteren nye eller endrede oppgaver etter fristen og disse blir lagt til grunn for ligningen, skal fastsatt avgift korrigeres. Dette gjelder også ved endringssak uten klage. Inneholder de nye eller endrede oppgaver opplysningsfeil, kan tilleggsskatt for uriktige opplysninger ilegges i tillegg til fastsatt forsinkelsesavgift.

## **6.2 Beregningsgrunnlag**

Forsinkelsesavgiften beregnes på grunnlag av den samlede skattepliktige netto formue og alminnelig inntekt i alle kommuner, inkludert aksjeutbytte og etter fradrag for fremførte underskudd fra tidligere år, men før fradrag for særfradrag.

### *6.2.1 Særlig om deltakerlignet selskap*

Leverer deltakerlignet selskap selskapsoppgave, deltakeroppgave 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 stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### *6.2.2 Personinntekt*

Det fastsettes ikke forsinkelsesavgift av personinntekt.

### *6.2.3 Ektefeller*

Ektefeller skal levere hver sin selvangivelse. Eventuell forsinkelsesavgift fastsettes for hver ektefelle etter vedkommendes forhold uavhengig av ligningsmåten.

Dersom begge ektefeller ligned for inntekt fra felles bedrift, skal det likevel alltid fastsettes forsinkelsesavgift på begge dersom næringsoppgavene ikke er innkommet i rett tid. Det er tilstrekkelig at den ene av ektefellene leverer næringsoppgave for den felles bedrift innen fristen.

## **6.3 Avgiftens størrelse**

### *6.3.1 Under ligningsbehandling*

Under den ordinære ligningsbehandling settes forsinkelsesavgiften av formue til 1 promille av beregningsgrunnlaget for formuen. Denne satsen brukes uavhengig av forsinkelsens lengde.

Under den ordinære ligningsbehandling fastsettes forsinkelsesavgiften av inntekt avhengig av forsinkelsens lengde på følgende måte:

Forsinket:

-ikke over en kalendermåned:

Avgiftssats:

2 promille av  
beregningssgrunnlaget

-over en kalendermåned:	1 prosent av beregningsgrunnlaget
-etter utgangen av mai (august for skattytere som leverer selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister) og dessuten mer enn to måneder etter ordinær, eventuelt utsatt selvangivelsesfrist:	2 prosent av beregningsgrunnlaget

Leverer skattyter både selvangivelse og næringsoppgave for sent, men til forskjellig tid, brukes den sats som gjelder ved den siste levering dvs. den sats som gir størst avgift.

Samlet forsinkelsesavgift for formue og inntekt skal ikke settes lavere enn kr 200. Dette gjelder selv om beregningsgrunnlaget for formue og inntekt viser kr 0 eller underbalanse.

Dersom selvangivelse og/eller næringsoppgave ikke er levert over en måned for sent, er samlet avgift på formue og inntekt begrenset oppad til kr 10 000.

### *6.3.2 Gjentatt forsinkelse*

Satsene skal ikke forhøyes selv om skattyter leverer forsinket selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave flere år på rad.

### *6.3.3 Under endringssak*

Når det ved endringssak skal fastsettes forsinkelsesavgift i stedet for tilleggsatt fordi selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave og/eller deltakeroppgave som manglet under ordinær ligningsbehandling leveres innen klagefristen, settes avgiften til:

- satsene som anvendes under ordinær ligning, se ovenfor, dersom selvangivelse eller næringsoppgave leveres før utleggsdato for ordinær ligning
- 3 promille av beregningsgrunnlaget for formue og 3 prosent av beregningsgrunnlaget for inntekt dersom selvangivelse eller næringsoppgave leveres på utleggsdato eller senere, men ikke etter klagefristens utløp. Denne satsen gjelder selv om tilleggsatt ved manglende levering er uteglemt ilagt under ordinær ligning.

## **6.4 Avrunding**

Forsinkelsesavgift avrundes ned til nærmeste hele krone.

## **7 Formelle regler**

### **7.1 Flere kommuner**

Forsinkelsesavgift fastsettes av ligningsmyndighetene for bosteds-/hovedkontorkommunen.

Forsinkelsesavgift for deltakerlignet selskap beregnes av ligningsmyndighetene for selskapskommunen. Har deltakeren også levert selvangivelsen for sent er det ligningskontoret for bostedskommunen som avgjør hvilken forsinkelsesavgift som skal benyttes.

### **7.2 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.

## **8 Hvem avgiften tilfaller**

Forsinkelsesavgift tilfaller staten.

# **Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag**

*Sktl. §§ 4-2 bokstav e – g, 14-4 (6) og § 16-40. FSFIN § 16-40.*

## **1 Generelt**

I dette stikkordet behandles forsknings- og utviklingskostnadenes virkning på formue og inntekt. Om direkte fradrag for kostnadene i skatt, se «Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag i skatt og trygdeavgift».

## **2 Formue**

Omsetningsverdien av forsknings- og utviklingsprosjekter formuesbeskattes, såvel hos den som opparbeider verdien som hos senere erverver. Dette gjelder likevel ikke om og i den utstrekning dette resulterer i forretningsverdi, jf. stikkord «Forretningsverdi (goodwill)» og egenutviklede patenter. Forsknings- og utviklingskostnader som er aktivert med sikte på senere kostnadsføring har ofte ikke omsetningsverdi.

## **3 Fradrag i inntekt**

### **3.1 Fradragsrett**

Kostnader til forsknings- og utviklingsarbeid, prøvedrift, markedsundersøkelser o.l. vil være fradragsberettiget med mindre kostnadene er knyttet til ikke-økonomisk aktivitet. Blir det ikke noe av prosjektet, vil eventuelt tap bare være fradragsberettiget hvis det er lidt i næringsvirksomhet, se f.eks. HRD i Utv. II/359.

### **3.2 Tidsfesting av fradrag**

#### **3.2.1 Generelt**

Skatteloven har særskilte regler om tidfesting av kostnader til egen forskning og utvikling, jf. sktl. § 14-4 (6). Fradragsberettigede kostnader til egen forskning og utvikling inndeles i to kategorier etter den skattemessige behandling:

1. kostnader til forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler (utviklingsprosjekter), og
2. andre forsknings- og utviklingskostnader.

#### **3.2.2 Fradragsberettigede forsknings- og utviklingskostnader knyttet til konkrete prosjekter**

Kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan bli eller er blitt til driftsmidler, skal aktiveres som en del av kostprisen på vedkommende driftsmiddel. Avsluttes prosjektet før det foreligger et driftsmiddel, kan kostnadene føres til fradrag i det året tapet er endelig konstatert, jf. sktl. § 14-4 (6).

#### **3.2.3 Fradragsberettigede forsknings- og utviklingskostnader som ikke er knyttet til konkrete prosjekter**

Kostnader til egen forskning og utvikling som ikke er knyttet til konkrete prosjekter skal fradragsføres etter realisasjonsprinsippet.

# Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag i skatt og trygdeavgift

*Sktl. §§ 5-31 bokstav c og 16-40. FSFIN § 16-40.*

## **1 Fradrag i skatt og trygdeavgift**

### ***1.1 Generelt***

Fra og med inntektsåret 2002 kan næringsdrivende på bestemte vilkår, få direkte fradrag i skatt og trygdeavgift for en prosentvis del av kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter, jf sktl § 16-40. Fradraget i skatt mv. kommer i tillegg til fradraget for kostnadene i inntekt, se stikkord «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag». Fradraget i skatt gis i det inntektsår kostnadene er pådratt uavhengig av den skattemessige tidfestingen av inntektsfradraget, likevel slik at fradrag ikke kan gis for kostnader pådratt i år forut for det året prosjektet godkjennes av forskningsrådet.

I Ot.prp. nr 1 (2002-2003) pkt 3 er det foreslått endringer i de vedtatte reglene. Teksten nedenfor er basert på forslaget.

### ***1.2 Hvilke skattytere kan omfattes av ordningen***

Fradrag i skatt kan på visse vilkår gis til skattytere som driver næringsvirksomhet, dersom virksomheten per 31.12. i inntektsåret oppfyller to av følgende tre vilkår:

- virksomheten har mindre enn 80 millioner kroner i salgsinntekt
- virksomheten har mindre enn 40 millioner i balansesum
- virksomheten har færre enn 100 ansatte, dvs. at det utføres mindre enn 100 årsverk.

I et selskap som deltakerlignes etter nettometoden, gis skattefradraget for selskapets FoU-kostnader i deltakernes skatt og trygdeavgift. Vilkårene nevnt ovenfor må likevel være oppfylt på selskapets hånd.

For enmansforetak gjelder vilkårene den samlede næringsvirksomhet skattytere driver.

Fradrag i skatt kan også gis ved samarbeidsprosjekter mellom flere skattytere. Kostnader i samarbeidsprosjekter fordeles etter skattyters prosentandel i prosjektet. Den enkelte skattytere som deltar i samarbeidsprosjektet må oppfylle vilkårene for at skattefradrag kan gis.

Også utenlandske foretak med virksomhet i Norge omfattes av ordningen. Det er et vilkår at forskningsutgiftene er knyttet til skattepliktig aktivitet i Norge.

### ***1.3 Kostnader som inngår i grunnlaget for skattefradrag***

#### ***1.3.1 Krav til godkjenning av Norges forskningsråd***

Forutsetning for at kostnader til et prosjekt for forskning og utvikling kan inngå i grunnlaget for skattefradrag, er at prosjektet er godkjent av Norges forskningsråd. Ligningsmyndighetene har ikke adgang til å overprøve godkjennelsen. Kostnadene må gjelde prosjekter som er egenutført og/eller er utført av forskningsinstitusjon som er godkjent av Norges forskningsråd.

#### ***1.3.2 Vilkår vedrørende kostnadene***

Kostnadene til forskning og utvikling beregnes etter Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter. Kostnader som inngår i fradragsgrunnlaget må være direkte tilknyttet



det godkjente prosjektet, og kostnadene må etter sin art være fradragsberettiget etter sktl kap 6.

Kostnadene må være attestert av revisor. Dette gjelder også for skattytere som ikke har revisjonsplikt.

### *1.3.3 Maksimalt grunnlag for beregning av skattefradrag*

Kostnadene som inngår i grunnlaget for skattefradraget begrenses slik:

- Kostnader til prosjekter som er egenutført begrenses til kr 4 mill.
- Kostnader til prosjekter som er utført av forskningsinstitusjoner som er godkjent av Norges forskningsråd begrenses til kr 8 mill.

Maksimalgrensene gjelder samlede kostnader for hvert inntektsår.

Samlet fradragsgrunnlag for forskning og utvikling som er egenutført og utført av forskningsinstitusjoner kan ikke overstige kr 8 mill.

For prosjekter utført av deltakerlignede selskaper og samarbeidsprosjekter gjelder begrensningen av fradragsgrunnlaget per prosjekt. I tillegg må fradragsgrunnlaget begrenses på den enkelte skattyters hånd dersom skattyter deltar i/har flere prosjekter.

Driver begge ektefellene næringsvirksomhet gjelder begrensningen av fradragsgrunnlaget særskilt for hver av ektefellene.

### *1.3.4 Norges forskningsråds regler for brukerstyrte prosjekter*

Når det gjelder beregning av kostnadene som inngår i fradragsgrunnlaget vises det til Norges forskningsråds hjemmesider, <http://www.skattefunn.no>.

## **1.4 Skattefradragets størrelse**

Skattyter som oppfyller vilkårene ovenfor gis skattefradrag med 18 pst av kostnader til prosjekt for forskning og utvikling.

Dersom skattyters virksomhet i tillegg omfattes av EFTA Surveillance Authority (ESA) regler for små og mellomstore bedrifter (SMB) gis likevel skattefradrag med 20 pst av kostnadene. Som SMB etter disse regler regnes bedrifter som fyller alle følgende vilkår:

- har færre enn 250 ansatte (det vil si at det utføres mindre enn 250 årsverk),
- har en årlig salgsinntekt som ikke overstiger 40 millioner euro eller har en årlig balansesum som ikke overstiger 27 millioner euro, og
- oppfyller kravet til uavhengighet. Virksomheten anses ikke som uavhengig dersom 25 prosent eller mer av kapitalen eller stemmerettighetene er eid av ett eller flere foretak som ikke oppfyller de ovennevnte kravene (SMB-kravene). Begrensningen kan overskrides dersom virksomheten er eid av offentlige investeringsselskaper, ventureselskaper eller institusjonelle investorer forutsatt at disse ikke har kontroll over virksomheten enten individuelt eller samlet. Det samme gjelder hvor kapitalen er spredd på en slik måte at det er umulig å avgjøre hvem som kontrollerer denne, og virksomheten erklærer at den ikke er eid med 25 prosent eller mer av ett eller flere selskaper i fellesskap som faller utenfor ovennevnte definisjon.

Om begrensning av fradrag i skatt i forhold til maksimal offentlig støtte, se nedenfor.

Ved avgjørelsen av om kravet 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.

Ved avgjørelsen av om kravet med hensyn til antall ansatte er oppfylt legges gjennomsnittlig antall årsverk i virksomheten i siste avsluttede regnskapsår til grunn.

Ved omregning fra euro til norske kroner legges det til grunn den omregningskurs som fastsettes av ESA ved starten av hvert nytt kalenderår i henhold til kapittel 33.1 i ESAs retningslinjer for statsstøtte.

### **1.5 Offentlig støtte**

Mottar skattyter offentlig støtte utover skattefradrag, må summen av den offentlige støtten til prosjektet ikke overstige høyeste samlede tillatte støtte etter kap. 14.5 i ESAs retningslinjer for statsstøtte. Dersom den samlede offentlige støtten til prosjektet overstiger høyeste tillatte samlede støtte, reduseres skattefradraget.

Som offentlig støtte regnes finansiell bistand fra offentlige virkemidler (SND, Forskningsrådet, kommunale/fylkeskommunale næringsfond el), støtte fra Den Europeiske Union (EU) og skattefradrag for FoU.

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 som har en skattesats på 28% gjøres dette ved å dividere skattefradraget med 0,72. For skattytere som har skattesats høyere enn 28%, må den aktuelle skattesatsen benyttes ved omregningen.

Maksimal offentlig støtteandel til FoU-prosjekter i henhold til kap. 14.5 i retningslinjene for statsstøtte fastsatt av ESA:

FoU-kategori	SMB i henhold til ESAs definisjon	Foretak som ikke omfattes av ESAs SMB-definisjon	Innenfor sonene A, B og C	
	Generelt	Innenfor sonene A, B og C	Generelt	Innenfor sonene A, B og C
Industriell forskning	60 %	65 %	50 %	55 %
Prekompetitiv utvikling	35 %	40 %	25 %	30 %

Sone A, B og C er beskrevet i «Virkeområdet for distriktpolitiske virkemidler». Link til «Virkeområde for de distriktpolitiske virkemidlene» ligger på <http://www.skattefunn.no>.

Hvorvidt prosjektet er definert som industriell forskning eller prekompetitiv utvikling fremgår av godkjenningbrevet fra Norges forskningsråd.

### **1.6 Hva skattefradraget kan gis i**

Skattefradraget for kostnader til forsknings- og utviklingsprosjekter gis i sum skatt hos vedkommende skattyter etter alle andre skattefradrag. Overstiger skattefradraget dette beløpet 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.

### **1.7 Fordelingen av kompetansen mellom Norges forskningsråd og ligningsmyndighetene**

Norges forskningsråd godkjenner om det planlagte prosjektet innebærer forsknings- og utviklingsarbeid som omfattes av ordningen og godkjenner forskningsinstitusjoner. Har skattyter fått godkjent et prosjekt vil likningsmyndighetene i ettertid være avskåret fra å hevde at dette ikke er forskning eller utvikling.

Resten av kompetansen i henhold til bestemmelsene tilligger likningsmyndighetene.

### **1.8 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 kostnader til godkjent forsknings- og utviklingsprosjekt». Revisors bekreftelse/attestasjon skal gis på samme skjema. Ligningsmyndighetene får underretning fra Norges forskningsråd om godkjente prosjekter.

Det skal føres eget regnskap for prosjektet. Dette skal på oppfordring fremlegges for ligningsmyndighetene.

## **Fosterforeldre**

### **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. Arbeidsgodtgjørelsen skattlegges som lønn. Se LRD i Utv. 2001/1312 (fosterhjemsgodtgjørelse for 4 barn ble ansett som lønn).

Kommunenes Sentralforbund har med virkning fra og med 1. juli 2002 hevet de veiledende satser for fosterhjemsgodtgjørelse per måned for ett barn. (Satsene som gjelder frem til 1. juli 2002 fremgår av Lignings-ABC 2001 side 444):

	Utgiftsdekning inkl. lommepenger	Arbeidsgodtgjørelse	Samlet godtgjørelse	
0 – 6 år	kr	3 720	kr	4 640 kr 8 360
6 - 11 år	kr	4 610	kr	4 640 kr 9 250
11 - 15 år	kr	5 050	kr	4 640 kr 9 690

15 år og  
eldre

kr

5 490

kr

4 10  
640 kr 130

Fosterhjemsgodtgjørelsen kan avvike fra foranstående beløp. Årsaken kan være at godtgjørelsen er utredet av andre enn offentlige institusjoner eller at det er spesielle forhold knyttet til barnet. Den veiledende sats for utgiftsdekning legges likevel til grunn, og det overskytende beløp anses som arbeidsgodtgjørelse. Forholdene kan likevel i enkelte tilfeller være så spesielle at ligningsmyndighetene bør legge avgjørende vekt på det skjønn som de sosiale myndigheter må forutsettes å ha utøvet ved fastsettelsen av utgiftsgodtgjørelsens størrelse.

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.

## **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 lønnsinnberetning). Utgiftsdelen behandles skattemessig som utgiftsgodtgjørelse dersom den er utbetalt etter satser fastsatt av Kommunenes Sentralforbund.

Kommunenes Sentralforbund har med virkning fra og med 1. juli 2002 hevet de veiledende satser per barn per døgn for opphold i besøkshjem innen barnevernet. (Satsene som gjelder frem til 1. juli 2002 fremgår av Lignings-ABC 2001 side 445):

	Utgiftsdekning	Arbeidsgodtgjørelse	Samlet godtgjørelse
0-10 år	kr 190	kr 450	kr 640
10 år og oppover	kr 220	kr 450	kr 670

Den enkelte kommune vedtar om de veiledende satser skal benyttes.

## **3 Foreldrefradrag**

Når fosterforeldrene mottar fosterhjemsgodtgjørelse har de ikke rett til foreldrefradrag vedrørende fosterbarn.

## **4 Innberetnings- og arbeidsgiveravgiftsplikt**

Fosterhjemsgodtgjørelsen omfattes av lønnsoppgaveplikten. Oppgaveplikten gjelder hele godtgjørelsen, men med fordeling på utgiftsgodtgjørelse og arbeidsgodtgjørelse. Av arbeidsgodtgjørelsen skal det svares arbeidsgiveravgift.

# **Fritidsbåter mv.**

*Sktl. § 4-20 (1) b, § 9-3 (1) a og § 9-4 (1) og takseringsreglene § 1-1-4 «Lystfartøy (fritidsbåt)».*

## **1 Formuen**

Ved formuesligningen verdsettes fritidsbåter til antatt salgsverdi. Utgjør båtens verdi (inkludert påhengsmotor og fast utstyr):

- kr 50 000 eller mindre, verdsettes den sammen med innbo. Se stikkord «Innbo og løsøre».
- mer enn kr 50 000, verdsettes den særskilt, normalt til 75 pst. av forsikringssummen.

## **2 Gevinst og tap ved salg**

Gevinst ved salg av fritidsbåt som hovedsakelig er brukt privat, er skattefri. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget.

## **3 Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap**

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt tilhørende arbeidsgiver/eget aksjeselskap er skattepliktig inntekt. Fordelen skal settes til hva det ville koste å leie tilsvarende båt. Er leieverdien vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved fritidsbåten, sammenlign stikkord «Bolig - fri bolig» under pkt. 2.2 «Leieverdi vesentlig lavere enn de totale kostnadene ved boligen». Om skattefrihet for bruk av landstedsbåt tilknyttet bedriftshytte, se stikkord «Velferdstiltak».

## **4 Utleie av fritidsbåt**

Om utleie av fritidsbåt, se stikkord «Innbo og løsøre».

# **Fullmektig**

*Lignl § 3-3. Veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 nr. 5 for ligningskontorene vedrørende skattyters bruk av fullmektig (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. Selvangivelse og vedlegg må som hovedregel underskrives av den som skal levere selvangivelse, dvs. enten skattyter selv, verge, bobestyrer mv., se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

## **2 Hvem kan være fullmektig**

Ligningsmyndighetene kan ikke stille spesielle krav til hvem som kan opptre som fullmektig.

## **3 Krav om fremlegging av fullmakt**

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 i Utv. 1996/813
- statsautorisert revisor
- registrert revisor
- autorisert regnskapsfører
- personer med juridisk embetseksamen som ikke har advokatbevilling, men som driver rettshjelpvirksomhet i enmannsforetak som innehas av vedkommende selv (domstolsloven § 218 nr. 1).

Det er anledning til å kreve skriftlig fullmakt også i disse tilfeller.

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.

### **3.1 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.

Oppstår det tvil med hensyn til fullmaktens rekkevidde, bør det normalt overlates til fullmektigen å avklare forholdet, fortrinnsvis ved at det fremlegges skriftlig erklæring fra skattyteren. Fullmektigens adgang til å representere skattyteren, går ikke lenger enn den gitte fullmakt beskriver. Er det i den skriftlige fullmakt ikke sagt annet enn at vedkommende er skattyters fullmektig, bør det normalt legges til grunn at fullmakten er uinnskrenket.

### **4 Henvendelser/oversendelser mv.**

Henvendelser fra ligningsmyndighetene til skattyter skal normalt rettes til fullmektigen for såvidt forholdet klart dekkes av fullmakten. Når hensynet til skattyteren tilsier det, kan henvendelsen rettes til ham. Fullmektigen skal i slike tilfeller ha gjenpart av brev fra ligningskontoret til skattyter. Vedtak i endrings sak 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. Fullmektigen bør etter behov gjøres oppmerksom på dette.

### **5 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 som skattyteren selv kan kreve fremgår av stikkord «Taushetsplikt» og stikkord «Innsynsrett - egne forhold».

## **Fusjon av selskap**

*Sktl. §§ 11-1 til 11-3, § 11-6, § 11-7 og §§ 11-9 til 11-11. Aksjelovenes kap. 13. Lov av 25. juni 1936 nr. 4 om enkelte bestemmelser angående meieriselskaper.*

### **1 Hva er en fusjon**

En fusjon av selskap er en sammenslåing hvor ett eller flere selskap (det/de overdragende selskap) overdrar alle sine formuesobjekter og forpliktelser til et annet selskap (det overtakende selskap) og deretter oppløses. Det overtakende selskap kan være nystiftet eller ha eksistert tidligere. Fusjon kan gjennomføres av selskap som er egne skattesubjekt og av selskap eller sameie som blir deltakerlignet etter nettometoden.

Overdrar et selskap bare en del av sine aktiva direkte til et annet selskap, kan det etter forholdene foreligge en kombinert fisjon og fusjon.

### **2 Utgangspunkt, skatteplikt**

I utgangspunktet skal enhver transaksjon som skjer i forbindelse med fusjon, behandles etter de vanlige regler i skattelovene. F.eks. vil overføring av verdier fra det overdragende selskap til det overtakende selskap i forbindelse med fusjonen, utløse beskatning etter de vanlige regler om realisasjon, uttak eller utbytte. Overdragende selskaps skatteposisjoner kan ikke overføres til et overtakende selskap. For det overtakende aksjeselskap anses transaksjonen som en ordinær kapitalutvidelse med inntreden av nye aksjonærer. Fusjonen får således ingen skattemessige konsekvenser for det overtakende selskap og dets opprinnelige aksjonærer. Er det et deltakerlignet selskap som er det overtakende selskap vil fusjonen innebære inntreden av nye deltakere i det overtakende selskap med en tilsvarende reduksjon i eierandeler hos de opprinnelige deltakerne. Dette vil utløse gevinstbeskatning av de opprinnelige deltakerne i det overtakende selskap. I tillegg utløses beskatning av overdragelsene fra/oppløsningen av det overdragende selskap.

Om fusjon mellom norsk og utenlandsk selskap se sktl. § 11-11.

### **3 Skattefri fusjon, generelt**

Ved fusjon av selskap eller visse sameier, kan skattytere som oppfyller vilkårene for skattefritak (se nedenfor), velge mellom å la fusjonen bli behandlet etter de vanlige regler 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 må foretas etter reglene i

- sktl. kapittel 11 for fusjon av likeartede selskap, eller
- ulovfestet rett for visse selskap som ikke er likeartet, se nedenfor under pkt. 5 «Skattefri fusjon, ulovfestet rett».

### **4 Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11**

#### **4.1 Samlet oversikt over vilkårene**

For at en fusjon skal kunne være skattefri etter reglene i sktl. kap. 11, må alle vilkårene nedenfor være oppfylt. Er et av vilkårene ikke oppfylt, vil fusjonen bli å behandle etter de vanlige regler, dvs. at fusjonen anses som en vanlig skattepliktig realisasjon. Vilårene må være oppfylt for alle selskap omfattet av fusjonsavtalen.

##### **4.1.1 Fusjon**

Vilkår for å fusjonere skattefritt er at:

- det overdragende og det overtakende selskap som deltar i fusjonen må være hjemmehørende i Norge, se pkt. 4.2 «Nærmere om vilkåret at selskapene er hjemmehørende i Norge»,
- selskapene som fusjonerer må være av en selskapstype som nevnt nedenfor under pkt. 4.3 «Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fusjon»,
- et overtakende aksjeselskap eller likestilt selskap må være likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning, mens et overtakende deltakerlignet selskap må ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskap, se nedenfor under pkt. 4.3 «Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fusjon»,
- fusjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler, se nedenfor under pkt. 4.4 «Fusjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler»,

- fusjonen må være gjennomført på en av de måter som er beskrevet nedenfor pkt. 4.5 «Måten fusjonen er gjennomført på»,
- samtlige eiendeler, rettigheter og forpliktelser i det overdragende selskap må overføres til det overtakende selskap (se pkt. 4.5 «Måten fusjonen er gjennomført på»). Om kombinert fisjon/fusjon, se stikkord «Fisjon av selskap»,
- det overdragende selskap må oppløses i forbindelse med fusjonen (se nedenfor under pkt. 4.6 «Krav om oppløsning av det overdragende selskap»). Dette gjelder både aksjeselskap og likestilte selskaper, deltakerlignede selskaper og sameier, se likevel om kombinert fisjon/fusjon, stikkord «Fisjon av selskap»,
- fusjonsvederlaget til aksjonær/deltaker må være av den type og ha det omfang som beskrevet nedenfor underpkt. 4.7 «Fusjonsvederlaget» og
- det må være skattemessig kontinuitet, dvs. at alle inngangsverdier, skatteposisjoner mv. videreføres uendret, se nedenfor under pkt. 4.8 «Skattemessig kontinuitet».

Det er 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, hverken regnskapsmessig eller skattemessig, se FIN i Utv. 1998/114.

Selv om alle ovenstående vilkår er oppfylt kan i visse tilfeller fusjonen eller deler av den settes til side, se nedenfor om pkt. 6 «Tilsidesettelse».

#### *4.1.2 Kombinert fisjon/fusjon*

Om kombinert fisjon/fusjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

#### **4.2 Nærmere om vilkåret at selskapene er hjemmehørende i Norge**

For å fusjonere skattefritt må det overdragende og det overtakende selskap som deltar i fusjonen være hjemmehørende i Norge. Om hvilke selskap som anses for å være hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende». Om fusjon med selskap stiftet i utlandet, men hjemmehørende i Norge, se FIN i Utv. 1997/1093 og FIN i Utv. 1998/838.

Det er ikke skattefritak etter disse reglene når aksjeselskap/deltakerlignet selskap hjemmehørende i utlandet fusjoneres med et selskap hjemmehørende i Norge eller med et annet utenlandsk selskap, jf. sktl. § 11-11.

Omfatter fusjonsavtalen flere selskap og ett av selskapene er hjemmehørende i utlandet og de øvrige hjemmehørende i Norge, vil fusjonen være skattepliktig også for de selskap som er hjemmehørende i Norge. Dette gjelder selv om alle vilkårene isolert sett er oppfylt for de av selskapene som er hjemmehørende i Norge.

#### **4.3 Hvilke selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fusjon**

##### *4.3.1 Generelt*

Følgende selskapstyper og sameier kan bruke reglene om skattefri fusjon:

- aksjeselskap
- selskap og sammenslutninger som er likestilte med aksjeselskap etter sktl. § 10-1, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og
- selskap som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om



deltakerligning». Således kan et kraftforetak som deltakerlignes etter bruttometoden ikke inngå i en skattefri fusjon.

- sameier som deltakerlignes etter nettometoden. Om hvilke sameier som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

#### *4.3.2 Overtakende selskap, aksjeselskap eller likestilt selskap*

Det overtakende selskap må være selskapsrettslig likeartet med overdragende selskap eller sammenslutning. Dvs. at hvis det overdragende selskap er et aksjeselskap må også det overtakende selskap være et selskap som går inn under aksjelovene (AS og ASA). Om hvilke selskap som går inn under aksjelovene, se «Aksjeselskap mv. - allment». Selskap som ikke går inn under aksjelovene, f.eks. sparebank, kan bare fusjoneres skattefritt når det overtakende og overdragende selskap er registrert med samme selskapsform.

For selskap som ikke er likeartet, se nedenfor under pkt. 5 «Skattefri fusjon, ulovfestet rett».

#### *4.3.3 Overtakende selskap, deltakerlignet selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden*

Et overtakende selskap som deltakerlignes etter nettometoden må ha samme selskaps- og ansvarsform som det overdragende selskap. f.eks. kan et ANS fusjoneres skattefritt med et annet ANS, men ikke med et KS/DA/indre selskap. Tilsvarende gjelder for sameier som deltakerlignes etter nettometoden.

### **4.4 Fusjonen må være gjennomført på lovlig måte i forhold til selskapsrettslige og regnskapsrettslige regler**

#### *4.4.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap*

Ved fusjon mellom aksjeselskap er de selskapsrettslige reglene for fusjon tatt inn i asl./asal. kapittel 13. Fusjonen må også være lovlig etter de øvrige regler i aksjeloven. De regnskapsrettslige regler for aksjeselskap står i regnskapsloven.

Fusjonen skal som hovedregel regnskapsføres som kapitalinnskudd (egenkapitaltransaksjon) til virkelig verdi (transaksjonsprinsippet). Normalt vil dette innebære endring i forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier. Det finnes omfattende unntak fra hovedregelen. Se rl. §§ 5-14 til 5-16.

#### *4.4.2 Deltakerlignet selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden*

For deltakerlignede selskap er det ikke spesielle selskapsrettslige regler om fusjon i selskapsloven. Fusjonen må imidlertid være lovlig etter de generelle regler i selskapsloven eller lov av 18. juni 1965 nr. 6 om sameie (sameieloven). De regnskapsrettslige regler står i regnskapsloven, se rl. §§ 5-14 til 5-16.

### **4.5 Måten fusjonen er gjennomført på**

#### *4.5.1 Aksjeselskap eller likestilt selskap*

Fusjon av aksjeselskap eller likestilt selskap, godtas gjennomført på følgende måter:

- et nystiftet selskap overtar alle aktiva og passiva fra minst to andre selskap. De overdragende selskapene oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskap eller dets morselskap,

- et bestående selskap overtar alle aktiva og passiva fra et annet selskap (opptak). Det overdragende selskap oppløses og eierne (f.eks. aksjonærene) får eierandeler (f.eks. aksjer) i det overtakende selskap eller dets morselskap, eller
- morselskap overtar alle aktiva og passiva i datterselskap som oppløses (innfusjonering).

#### *4.5.2 Selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden*

Fusjon av selskap eller sameier som deltakerlignes etter nettometoden, godtas gjennomført på de to følgende måter:

- et nystiftet selskap eller sameie erverver alle eiendeler, rettigheter og forpliktelser fra to eller flere andre selskap eller sameier (de overdragende selskap oppløses) eller
- et bestående selskap eller sameie erverver alle eierandelene i et annet selskap eller sameie som deretter oppløses.

#### **4.6 Krav om oppløsning av det overdragende selskap**

Det overdragende selskap må oppløses og avvikles straks etter overdragelsen. Se likevel om kombinert fisjon/fusjon, stikkord «Fisjon av selskap». Dette gjelder både for aksjeselskap mv. og deltakerlignet selskap, sameier mv.

Om frister for melding fra det overdragende aksjeselskap til Foretaksregisteret om oppløsning ved fusjon, se bestemmelser i asl. § 13-13/asal. § 13-13 og § 13-14.

Om generelle frister ved oppløsning av deltakerlignet selskap, se selskapsl, §§ 2-37 flg. og § 3-27.

#### **4.7 Fusjonsvederlaget**

##### *4.7.1 Generelt*

Ved fusjon av aksjeselskap må fusjonsvederlaget i hovedsak bestå av aksjer i det overtakende selskap, eventuelt i morselskapet til det overtakende selskap, se nedenfor.

Aksjonærene i det overdragende selskap kan i tillegg til slike aksjer motta tilleggsvederlag som ikke overstiger 20 pst. av omsetningsverdien av det samlede vederlag til alle aksjonærene i hvert av de overdragende selskap. Det er de mottatte aksjenes verdi på tidspunktet for styrenes godkjenning 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 på aksjonærenes hånd, se nedenfor.

Det samlede vederlag for aksjonærene i det overdragende selskap fremgår av verdsettelsen av det overdragende selskap i fusjonsplanen.

Ved fusjon av selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden gjelder reglene ovenfor for aksjeselskap tilsvarende.

##### *4.7.2 Særlig om fusjonsvederlag hvor det overtakende selskap tilhører et konsern*

Tilhører det overtakende selskap et konsern, og alle selskap i fusjonen er private aksjeselskap, og morselskapet eier mer enn 90 pst. av aksjene i det overtakende selskapet og har en tilsvarende andel av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen, kan fusjonsvederlaget være aksjer i morselskapet.

Tilhører det overtakende selskap et konsern, og et av selskapene i fusjonen er et allment aksjeselskap, og morselskapet alene eller sammen med andre datterselskap eier mer enn 90 pst. av aksjene i det overtakende selskapet og har en tilsvarende andel av de stemmer som kan avgis på generalforsamlingen, kan fusjonsvederlaget være aksjer i morselskapet.

Fusjonsvederlag i form av aksjer i annet datterselskap i et konsern, godtas ikke skattemessig som annet enn tilleggsvederlag.

#### **4.8 Skattemessig kontinuitet**

##### *4.8.1 Grunnlaget for selskapsutdelinger og korreksjonsinntekt*

Grunnlaget for selskapsutdelinger og korreksjonsinntekt må være likt før og etter fusjonen. Størrelsen av innbetalt aksjekapital og overkurs som kunne vært utdelt uten beskatning for aksjonæren eller uten beregning av korreksjonsinntekt på overdragende selskaps hånd, skal videreføres hos det overtakende selskap.

##### *4.8.2 Skatteposisjoner, overtakende selskap*

Det overtakende selskap overtar det overdragende selskaps skatteposisjoner. Overføring av skatteposisjoner som f.eks. betinget avsatte gevinster, negative saldi, tomme positive saldi, gevinst og tapskonto og fremførbart underskudd, skal skje til skattemessig verdi.

##### *4.8.3 Skattemessige inngangsverdier, overtakende selskap*

Det overtakende selskap må fortsette sine egne og overta det overdragende selskaps skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkter. Har begge selskapene samlesaldo i samme gruppe skal disse slås sammen. Tilsvarende gjelder dersom selskapene før fusjonen eide hver sine andeler i samme driftsmiddel som inngår på egen saldo.

##### *4.8.4 Skattemessige inngangsverdier, aksjonær*

Aksjonærene beholder i utgangspunktet sine samlede skattemessige inngangsverdier og ervervstidspunkt for aksjene i de fusjonerte selskap. Dette gjelder både for aksjonærene i det overdragende selskap og for aksjonærene i det overtakende selskap.

For aksjonærer som har blitt realisasjonsbeskattet for tilleggsvederlaget (skjev utdeling), må inngangsverdien reduseres med den inngangsverdien som har inngått i gevinst-/tapsberegningen for de aksjer som anses realisert.

Om fordeling av den tidligere inngangsverdien på aksjer etter fusjonen, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om omfordeling av RISK-beløp og justeringsfaktor, se «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

##### *4.8.5 Skattemessige inngangsverdier, deltaker*

Deltakernes skatteposisjoner knyttet til andeler i selskap som deltakerlignes etter nettometoden skal føres videre. Dette gjelder f.eks. over-/underpris, differansesaldo og fradragssramme for kommandittister.

Fusjonen kan for deltakeren innebære at vedkommende får en samlet høyere eller lavere skattemessig inngangsverdi på sin andel av selskapets eiendeler etter fusjonen, i forhold til det vedkommende hadde før fusjonen. I disse tilfellene skal det beregnes en differanse mellom gammel og ny skattemessig inngangsverdi hos deltakeren. Differansen behandles som over- eller underpris på selskapsandelen. Kravet til skattemessig kontinuitet på deltakernes hånd innebærer at hans latente skatteplikt på andelen skal være den samme før og etter fusjonen. En

finner derfor denne differansen ved å foreta en tenkt realisasjon av deltakernes andel før og etter fusjonen.

## **5 Skattefri fusjon, ulovfestet rett**

Skattefri fusjon av selskaper som ikke er likeartet, kan i følgende tilfeller foretas etter ulovfestet rett:

- aksjeselskap og andelslag som omfattes av sktl. § 10-1 nr. 1. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-1996) pkt 3.2, FIN i Utv. 1993/500 og Utv. 1997/412. Om meieriselskap, se lov om enkelte bestemmelser angående meieriselskap av 25. juni 1936 nr. 4.
- sparebanks innfusjonering av heleid aksjeselskap. Se Ot.prp. 71 (1995-1996) pkt 3.2.
- gjensidig forsikringsselskaps innfusjonering av heleid aksjeselskap. Se FIN i Utv. 1997/1296.
- norsk registrert aksjeselskaps innfusjonering av utenlandsk registrert aksjeselskap hjemmehørende i Norge. Se FIN i Utv. 1997/1093.
- utenlandsk registrert aksjeselskap som er hjemmehørende her i riket innfusjonering av norskregistrert aksjeselskap, se FIN i Utv. 1998/838.
- samvirkeforetak som var meieriselskap og et heleiet datterselskap som ikke var det, se FIN i Utv. 1998/1201.
- interkommunalt selskap med delt ansvar og heleiet datterselskap når begge selskapene er underlagt de særlige reglene om beskatning av kraftforetak, se FIN i Utv. 1999/708.

For øvrig må vilkårene som nevnt under pkt. 4 «Skattefri fusjon etter reglene i sktl. kap. 11» være oppfylt så langt de kodifiserer tidligere ulovfestede regler.

## **6 Tilsidesettelse**

I tillegg til det alminnelige ulovfestede skatterettslige prinsipp om tilsidesettelse, er det en lovfestet adgang til tilsidesettelse i sktl. § 11-7 (4). Selskapets rett til å videreføre skatteposisjoner i form av underskudd, negativ saldo på gevinst- og tapskonto, eller tom positiv saldo, faller bort dersom det er sannsynlig at utnyttelsen av slik skatteposisjon er det overveiende motiv for fusjonen. Selv om retten til å videreføre disse skatteposisjoner faller bort, kan fusjonen for øvrig likevel være skattefri.

Om tilsidesettelse for øvrig, se «Tilsidesettelse».

## **7 Virkningstidspunkt for fusjon**

### **7.1 Aksjeselskap**

For aksjeselskap får fusjonen virkning fra det tidspunkt fusjonen selskapsrettslig er inntrådt. Det innebærer at fusjonen anses gjennomført skattemessig når den er registrert i Foretaksregisteret. Se asl. § 13-16 /asal. § 13-17. Virkningstidspunktet for fusjonen er det samme enten fusjonen er skattefri eller skattepliktig.

### **7.2 Deltakerlignet selskap**

Fusjon av selskap som deltakerlignes etter nettometoden, får virkning fra det tidspunkt det overdragende selskap foretar innskudd i det overtakende selskap. 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 i Utv. 1997/900.

## **8 Virkning av skattefri fusjon for selskapene**

Ved skattefri fusjon anses de overdragende selskap videreført gjennom det overtakende selskap. Således anses eventuell virksomhet drevet av de overdragende selskap ikke som opphørt, så fremt det overtakende selskapet fortsetter å drive virksomheten.

### **8.1 Ligningen i fusjonsåret**

#### **8.1.1 Overskudd**

Det overtakende selskap lignedes for sine egne og de overdragende selskaps samlede inntekt i fusjonsåret.

#### **8.1.2 Underskudd**

Årets underskudd i et av de fusjonerte selskap kan føres til fradrag i årets samlede inntekt hos det overtakende selskap.

Om begrensning i adgang til fremføring av tidligere års underskudd, se stikkord «Underskudd».

En skattefri fusjon fører ikke til at underskudd i fusjonsåret eller året forut for dette i de overdragende selskap som oppløses, kan tilbakeføres etter sktl. § 14-7.

### **8.2 Korreksjonsinntekt**

#### **8.2.1 Tidligere års korreksjonsinntekt**

Ved skattefri fusjon av to selskap skal selskapenes regnskapsmessige og skattemessige verdier samordnes. Har det ene selskapet krav på fradrag for tidligere skattlagt korreksjonsinntekt, kan dette fradras i det nye selskapet når vilkårene for dette er tilstede, se stikkord «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt».

#### **8.2.2 Årets korreksjonsinntekt hvor det ved fusjonen ytes tilleggsvederlag**

Anses tilleggsvederlaget som utbytteutdeling, kan dette utløse korreksjonsinntekt hvis vilkårene for øvrig er tilstede, se «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt». Anses tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag, utløses ikke korreksjonsinntekt. Om tilleggsvederlag, se nedenfor under pkt. 9.3 «Tilleggsvederlag».

### **8.3 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 betingelsene for dette er til stede. Behandles tilleggsvederlaget som realisasjonsvederlag (innløsning av enkeltaksje) hos aksjonær, skal det foretas gevinst-/tapsberegning hos selskapet for det naturalia som benyttes som tilleggsvederlag. Dette gjelder både for aksjeselskap mv. og deltakerlignet selskap.

### **8.4 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.

## **9 Virkning av skattefri fusjon for eierne (aksjonærene/deltakerne)**

### **9.1 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 skattemessig kontinuitet, se foran under pkt. 4.8 «Skattemessig kontinuitet».

## **9.2 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. Se likevel om RISK-beløp i stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)», under pkt. 7.4.2 «Hovedregel».

## **9.3 Tilleggsvederlag**

### **9.3.1 Aksjonær**

Utdeles tilleggsvederlag likt til alle aksjonærer i et av de overdragende selskap, skal dette behandles som utbytte og eventuelt gi rett til godtgjørelse, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Får noen av aksjonærene færre vederlagsaksjer enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre aksjonærer, er dette en delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den del av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige aksjonærer får, anses som vederlag for aksjene. Antallet realiserte aksjer vil være differansen mellom mottatte aksjer og det antall aksjonæren skulle hatt etter bytteforholdet.

Skjer kontantutløsning mot nedskrivning av selskapets innbetalte aksjekapital, er den å anse 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.

### **9.3.2 Deltaker i deltakerlignet selskap**

Ved fusjon av deltakerlignede selskap anses tilleggsvederlaget som en utbetaling av allerede beskattet kapital. Dette utløser ikke beskatning på deltakerens hånd. For deltakeren er det det samme om han mottar tilleggsvederlaget i kontanter eller som naturalia.

Får noen av deltakerne mindre eierandel enn bytteforholdet skulle tilsi, og et større tilleggsvederlag enn andre deltakere er dette en hel eller delvis realisasjon som utløser beskatning av gevinst/fradrag for tap. Den del av tilleggsvederlaget som overstiger tilleggsvederlag som de øvrige deltakerne får, anses som vederlag for eierandelene. Størrelsen av den realiserte eierandel vil være differansen mellom mottatt eierandel og den eierandel deltakeren skulle hatt etter bytteforholdet.

## **9.4 Aksjonærbidrag**

Om eventuell tilbakeføring av aksjonærbidrag ved fusjon, se stikkord «Aksjonærbidrag».

## **10 Beregnet personinntekt**

Om beregnet personinntekt i fusjonsåret, se stikkordene om personinntekt.

## **11 Skattestedet**

I fusjonsåret skattlegges selskapene under ett i det overtakende selskapets hovedkontorkommune.

# **Føderåd**

*Sktl. § 4-2 (1) c, § 4-3 c, § 5-1 (1), § 5-40 (2) og § 6-41.*

## **1 Definisjon**

Når kjøperen av fast eiendom gjør opp for kjøpesummen på den måte at selgeren får hel eller delvis betaling i form av fremtidige årlige ytelser (begrenset til mottakerens levetid), som dels kan bestå i naturalier, herunder boret, oppstår 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.

Dersom ytelsene er avtalt å løpe frem til en bestemt dato, regnes ytelsen som en del av vederlaget, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.1.4 «Pensjon/kår».

## **2 Formuen**

Kapitalisert verdi av rett til føderåd formuesbeskattes ikke. Plikt til å svare føderåd er ikke gjeld for yteren.

## **3 Inntekt/fradrag**

### **3.1 Mottaker**

Fordel ved mottatte føderådsvitelser i året er skattepliktig for mottakeren. Dette gjelder både føderåd som ytes i kontanter og føderåd som ytes i naturalia, f.eks. fri bolig, fri kost mv. Naturalier skal verdsettes til full verdi selv om ytelsene er tallfestet i føderådskontrakten. Føderåd som ytes til ektefeller lignes med en halvpart på hver. Føderåd skal være med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Se også om føderådsbolig under stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 10.7.8 «Føderådsbolig».

Beregnet verdi av føderåd regnes ikke som vederlag for mottakeren av føderådet i forbindelse med gevinstberegning ved realisasjon av fast eiendom.

### **3.2 Yter**

#### **3.2.1 Generelt**

Yteren av føderåd har krav på fradrag i inntekten.

#### **3.2.2 I jord- og skogbruk**

I jord- og skogbruk skal det årlige fradrag føres i næringsoppgaven som kapitalkostnad og er lønnsoppgavepliktig.

Ved erverv av jord- og skogbrukseiendom regnes den kapitaliserte verdi av føderådet som en del av inngangsverdien. Om begrensning når det gjelder kapitalisering av kontantkår, se «Jordbruk - allment» under pkt. 6.2.2 «Kapitalisert verdi av kår».

Se også om føderådsbolig under stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 10.7.8 «Føderådsbolig».

#### **3.2.3 Utenfor jord- og skogbruk**

For føderåd utenfor jord- og skogbruk skal verdien av boretten føres til fradrag i selvangivelsen. Ved fastsettelsen av inntekten skal verdien av boretten tas til inntekt i skjema RF 1189 «Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom». Bare de faktiske kostnader kommer til fradrag i skjema (altså ikke verdien av boretten).

Eventuell kapitalisert verdi av føderåd regnes ikke som inngangsverdi for den faste eiendommen.

#### **3.2.4 Prosentlignet bolig**

Dersom føderåd ytes som fri bolig i prosentlignet bolig, skal eieren prosentlignes på vanlig måte, men gis fradrag for den bruttov verdi som føderådsmottakeren er inntektslignet for.

### **3.3 Enebolig**

Dersom føderåd ytes som fri bruk av hel enebolig utenom jordbruk eller i våningshus/ føderådsbolig i jordbruk (også om gårdsdriften er nedlagt), skal boligen direktelignes hos eieren. For enebolig utenom jordbruk og på nedlagt gårdsbruk hvor det fortsatt hviler føderåd, skal skjema «Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) nyttes. Boretten som ytes skal tas med som inntekt. Kostnader til forsikring, vedlikehold, kommunale avgifter mv. på vedkommende bolig, tas med til fradrag i samme skjema. Nettoresultatet overføres til selvangivelsen. Selve føderådnytelsen kommer særskilt til fradrag på selvangivelsen med samme verdi som boretten, tillagt verdien av eventuelle andre ytelser. Se også stikkord «Bolig - fri bolig».

Om føderåd utenfor jordbruk i form av boretten der føderådsmottakeren bærer alle driftskostnader, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» under pkt. 2.5 «Eiendommer benyttet vederlagsfritt av andre enn eieren».

Om føderådsbolig i jordbruk, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 10.7.8 «Føderådsbolig».

Om føderåd i form av boretten til en mindre del av en prosentlignet enebolig, se ovenfor under pkt. 3.2.4 «Prosentlignet bolig».

### **4 Avløsning av føderåd**

Engangsubbetaling til avløsning av føderåd kan ikke fratrekkes inntekten eller tillegges inngangsverdien for eiendommen.

Avløsningsbeløp for føderåd er skattepliktig inntekt for mottaker.

### **5 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.

### **6 Virkning på kostpris ved overtakelse av eiendom**

Den kapitaliserte verdi av føderåd mv. utenom jord- og skogbruk skal ikke tillegges kostprisen. Om kapitalisert verdi av føderåd ved overtakelse av jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - allment».

### **7 Skattested**

Føderåd er en stedbunden inntekts- og fradragspost når det er påheftet fast eiendom.

### **8 Lønnsinnberetning**

Føderåd i jord- og skogbruk skal normalt bare lønnsinnberettes når yteren plikter å levere næringsoppgave for jord- eller skogbruk. Føderåd som i slike tilfeller ytes til ektefeller skal lønnsinnberettes med en halvpart på hver.



# Garantikostnader for leverte varer og tjenester

*Sktl. § 14-4 (3).*

## **1 Hva er garantikostnader**

Garantikostnader er kostnader som følger av garantier i næringsvirksomhet til uten særskilt vederlag å utføre reparasjoner, bytting av deler mv. i forbindelse med tidligere leverte varer eller tjenester.

## **2 Formuesfastsettelsen**

Avsetninger i årsregnskapet til garantikostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang, kan fradras formuen som gjeld, forutsatt at avsetningen ikke overstiger sannsynlige kostnader.

## **3 Inntektsfastsettelsen**

Garantikostnader er fradragsberettiget i næringsvirksomhet. Kostnaden kommer først til fradrag når den faktisk er pådratt. Avsetning til dekning av fremtidige garantikostnader er således ikke fradragsberettiget.

# Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.

*FSFIN §§ 5-15-1 til 5-15-3. Takseringsreglene § 1-2-21 «Drikkepenger».*

## **1 Hovedregel**

### ***1.1 Generelt***

I utgangspunktet er alle gaver/naturallytelser ervervet i arbeidsforhold skattepliktig inntekt for mottakeren. Se likevel om unntak nedenfor, og under stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Verdien vil i alminnelighet måtte fastsettes ut fra hva det ville ha kostet mottakeren å kjøpe vedkommende vare/tjeneste selv.

### ***1.2 Tidfesting av inntekt***

Om tidspunktet for skattlegging av gaver, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### ***1.3 Gaver som mer indirekte er knyttet til arbeidsforhold***

#### ***1.3.1 Generelt***

Selv om gaven ikke ytes direkte fra arbeidsgiver, vil det foreligge skatteplikt om 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.

### *1.3.2 Drikkepenger for drosjesjåfører, serveringspersonale mv.*

Drikkepenger, bagasjetillegg mv. er skattepliktig inntekt. Fordelen bør vanligvis settes skjønnsmessig til 3 pst. av innberettet lønn når dette ikke er tatt med i selvangivelsen eller oppgitt med et mindre beløp. Tillegg gis ikke når skattyteren ved nøyaktig daglig førte notater sannsynliggjør det beløp som er oppført i selvangivelsen.

Ved fastsettelsen av 3 pst.-tillegget er det tatt hensyn til eventuelle vekslingsstap. Tillegget tas med i beregningsgrunnlaget for minstefradraget.

### ***1.4 Gaver som ytes til arbeidstakerens nærmeste pårørende***

At gaven ytes den ansattes ektefelle eller barn fratår ikke gaven karakter av arbeidsvederlag for skattyteren.

## **2 Unntak, skattefrihet for visse gaver/ytelser i ansettelsesforhold**

### ***2.1 Gaver mv.***

Visse gaver fra arbeidsgiver er skattefrie etter rammer og beløpsgrenser fastsatt av Finansdepartementet.

Skattefritaket omfatter gaver til såvel ansatte som styremedlemmer. Skattefriheten for gaver til ansatte er betinget av at gave eller premie for forslag og forbedringer, er ledd i 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. Fritaket gjelder bare for verdier inntil kr 8000. 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 beløp. Benyttes andre runde år for tjenestjubiläum, kan gaver ved disse anledninger 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 antydnet 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.
- Jubileums- eller oppmerksomhetsgave fra arbeidsgiver. Skattefriheten gjelder bare for verdier inntil kr 3000. Utgjør verdien mer, skattlegges det overskytende beløp fullt ut som lønn. Som jubileums- eller oppmerksomhetsgave etter disse forskrifter 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 4500.
  - 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 i form av gjenstand (julekurv o.l.) når verdien ikke overstiger kr 500 i løpet av inntektsåret, og bedriften ikke fradragsfører kostnaden. Utgjør verdien av gaven mer enn kr 500 skattlegges det overskytende.

Gaver kan gis etter flere alternativer til samme skattyter i samme år.

### **2.2 Premie for forslag**

Videre er det skattefritet i anledning av at den ansatte mottar premie for forslag til forbedring av organisasjonen og arbeidsmetoder i bedriften, men bare for verdier inntil kr 2500.

Premiebeløp ut over kr 2500 i samme inntektsåret skattlegges for den overskytende verdi.

### **3 Aksjeerverv til underpris**

Om ansattes aksjeerverv til underpris, se stikkord «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris».

### **4 Personalrabatter på varer**

Personalrabatter på varer skattlegges ikke når alle følgende vilkår er tilstede:

- 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.

For at rabatten skal anses som rimelig må den ikke bringe prisen under arbeidsgivers kostpris inkl. indirekte kostnader. Den 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.

Skattefritaket gjelder ikke personalrabatt på tjenester eller fri bruk av formuesgjenstander.

### **5 Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold**

Erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjoner utført av andre enn bedriftens ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt for mottageren når verdien av gaven ikke overstiger kr 500. Skattefritaket vil også kunne omfatte gaver til selvstendig næringsdrivende, forutsatt at arbeidsprestasjonen ikke er et ledd i næringen. 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 skattefritet etter denne bestemmelsen, men det vil kunne foreligge skattefritet for beløp som er under grensen for lønnsinnberetningsplikt (1000 kr).

### **6 Giverens inntektsfradrag**

Ytelse av gaver til ansatte er fradragsberettiget for giveren i samme utstrekning som lønnsutbetalingene. Det samme gjelder erkjentlighetsgave for enkeltstående arbeidsprestasjon til person som ikke er ansatt i bedriften. Dette gjelder selv om gaven er skattefri for mottakeren etter reglene ovenfor. Spesielt om julegaver o.l. til ansatte, se ovenfor.

I hvilke tilfeller gaver til andre enn ansatte er fradragsberettiget, må bedømmes konkret i forhold til fradragsreglene i sktl. § 6-1 (1) mv. Selv om ytelsen er betegnet som gave, kan den i realiteten være et vederlag, reklamekostnad, representasjonskostnad, aksjeutbytte mv.

## **7 Utbetaling fra arbeidsgiver– eller arbeidstakerorganisasjoner**

### **7.1 Streike- og lockoutbidrag**

Bidrag som arbeidstakere eller arbeidsgivere mottar fra sine fagorganisasjoner er ikke skattepliktig inntekt, jf. sktl. § 5-15 (1) 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 i Utv. 1999/1550.

### **7.2 Utbetaling av oppsparte streikefondsmidler til medlemmer som går av med pensjon**

Streikefondsmidler som fagforeningsorganisasjon utbetaler til medlem ved oppnådd pensjonsalder vil være skattefrie 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 tidspunkt størrelsen på utbetalingen er fastsatt. Blir utbetalingen fastsatt først etter medlemmets død, vil avkastningen være skattefrie for etterlatte/arvinger.

### **7.3 Bidrag til utdanning av tillitsvalgte**

Utbetalinger fra arbeidsgiver- og lønsmottakerorganisasjon til utdanning av tillitsmenn er skattepliktig dersom de er erstatning for tapt arbeidsfortjeneste.

# **Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet**

- Sktl. § 5-20 (3), § 5-42 bokstav a, § 5-50 (3), § 6-41, § 6-42 og § 6-50.
- FSFIN § 6-50.
- Forskrift av 9. desember 1969 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene (lignl. og aal).

## **1 Generelt**

Nedenfor behandles ikke tilskudd fra det offentlige. Om dette se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

Om bidrag fra lønnstakerorganisasjon og arbeidsgiverorganisasjon, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

## **2 Gavemelding til skattefogden**

Ligningsmyndighetene skal sende melding til skattefogden når skattyteren har anmerket for mottatt gave i selvangivelsen eller når de for øvrig blir kjent med at en gavetransaksjon kan ha funnet sted, f.eks. i forbindelse med et bokettersyn.

Melding kan unnlates når det er klart at gaven har karakter av vanlig leilighetsgave eller at avgiftsmyndighetene er kjent med gaveytelsen.

### **3 Hva regnes som gave**

En gave er en frivillig overdragelse uten motytelse. En frivillig ytelse behandles ikke etter reglene om gave dersom ytelsen kan ses i sammenheng med en motytelse fra «gavemottager» til «giver», f.eks. byttarbeid. 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 stikkord «Realisasjonsbegrepet» under pkt. 2.4.2 «Grense mot symbolsk vederlag».

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 nedenfor under stikkord pkt. 5 «Giver». 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.

Om gaver i arbeidsforhold og erkjentlighetsgaver for enkeltstående arbeidsprestasjoner utenfor ansettelsesforhold, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

## **4 Gavemottaker**

### **4.1 Hovedregel**

Gaver utenfor arbeidsforhold er som hovedregel ikke skattepliktig inntekt.

Inngangsverdien for formuesobjekt mottatt som gave settes til omsetningsverdien på gavetidspunktet, eventuelt begrenset av arveavgiftsgrunnlaget. Se nærmere under stikkord «Inngangsverdi».

### **4.2 Unntak, regelmessig personlig understøttelse**

Regelmessig personlig understøttelse som skattyteren ifølge lov eller overenskomst har krav på, er skattepliktig. Skatteplikten vil foreligge uansett om understøttelsen har karakter av gave. Se stikkord «Underholdsbidrag».

### **4.3 Unntak, fri benyttelse av bolig**

Vederlagsfri eller delvis vederlagsfri benyttelse av annens bolig eller fritidseiendom, er skattepliktig. Skatteplikten vil foreligge uansett om den helt eller delvis vederlagsfrie benyttelsen har karakter av gave, se stikkord «Bolig - fri bolig».

## **5 Giver**

### **5.1 Hovedregel**

#### **5.1.1 Kostnader**

Kostnader til gaver er som hovedregel ikke fradragsberettiget for giveren. Om unntak, se nedenfor.

#### **5.1.2 Gevinst**

Ytes det vederlag som er mer enn symbolsk (gavesalg), skal giveren gevinstbeskattes dersom vederlaget overstiger inngangsverdien. Om eventuell skattlegging av giveren etter uttaksregelen, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### 5.1.3 Tap

Om eventuell fradragsrett for tap ved gaveoverføring, se stikkord «Tap».

### 5.2 Unntak, regelmessig personlig understøttelse

Det er fradragsrett for yteren av regelmessig personlig understøttelse når vedkommende er forpliktet etter lov eller overenskomst. Fradragsretten vil foreligge uansett om understøttelsen har preg av gave. Se stikkord «Underholdsbidrag».

### 5.3 Unntak, gaver til visse frivillige organisasjoner

#### 5.3.1 Vilkår for fradrag

Skattyteren kan på bestemte vilkår innenfor bestemte beløpsbegrensninger få fradrag for gave til visse frivillige organisasjoner. Fradragsretten omfatter både gaver som ytes av personlige skattytere og av selskaper som er eget skattesubjekt, f.eks. aksjeselskap. Det er ikke noe krav at gavgiveren er medlem av vedkommende organisasjon.

Vilkårene for fradragsretten er at;

- gaven gis i form av et pengebeløp,
- samlet gave er på minst kr 500 i løpet av inntektsåret. Årets gaver fra en person til en og samme organisasjon kan legges sammen. Gaver fra samme person til flere organisasjoner kan av administrative grunner ikke legges sammen ved anvendelsen av den nedre grensen. Skattyter må gi minst 500 kroner til hver frivillig organisasjon for å få fradragsrett.
- organisasjonen som mottar gaven er et selskap, stiftelse eller sammenslutning som
  - ikke har erverv til formål. Om hvilke selskap, stiftelser mv. som ikke har erverv til formål, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.»,
  - har sete her i landet og
  - har nasjonalt omfang 1. januar i det år gaven gis. Hvis organisasjonen er en stiftelse kreves det ikke at den har nasjonalt omfang. Den må i stedet:
    - den 1. januar i det år gaven ytes oppfylle vilkårene i lov om stiftelser § 14 og
    - motta offentlig støtte.
- organisasjonen som mottar gaven driver minst 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, eller
  - kulturvern, miljøvern, naturvern eller dyrevern.
- Gaven innberettes til ligningsmyndighetene fra organisasjonen.

Det er FSK (for Oslo, ligningskontoret) som forhåndsgodkjenner organisasjonene.

#### 5.3.2 Maksimalt fradragsbeløp

Det gis maksimalt fradrag etter denne bestemmelsen og fagforeningskontigent med et fellesbeløp på kr 900 årlig. Om fradrag for fagforeningskontingent, se stikkord «Kontingenter».

Har skattyteren gitt mer enn maksimumsbeløpet ett inntektsår, kan ikke det overskytende kreves fradrett et senere år.

### *5.3.3 Forholdet til reglene om fradrag for tilskudd*

Frdrag etter disse bestemmelsen kan gis i tillegg til fradrag for tilskudd til vitenskapelig forskning eller yrkesopplæring til samme organisasjon, se nedenfor, hvis vilkårene for fradrag er tilstede etter begge bestemmelsene.

### *5.3.4 Unntak fra fradragsretten*

Fylkesskattekontoret kan for en periode på inntil tre år frata organisasjonen retten til   motta gaver med fradragsrett etter denne bestemmelsen. Dette er aktuelt ved grove brudd på vilkårene for   motta gaver med rett til fradrag.

### *5.3.5 Godkjente organisasjoner som er registrert*

Følgende organisasjoner er per 12. desember 2001 registrert som godkjente organisasjoner som det kan kreves fradrag for gave til:

- ACTA - Barn og Unge i Normisjon
- Bergen Diakonissehjem
- Blå Kors Norge
- Care Norge
- Den indre S mannsmisjon
- Den Kristelige Menighet
- Den norske bevegelsen Ordet og Israel
- Den Norske Israelmisjon
- Den norske Misjonsallianse
- Den Norske S mannsmisjon
- Den Norske Tibetmisjon
- Det Norske Baptistsamfunn
- Det Norske Misjonsforbunds Ungdom
- Det Norske Misjonsselskap
- Fadderbarnas Framtid
- Familie & Medier Kristent Medieforum KKL
- Flyktninger det
- Foreningen for Hjertesyke Barn
- FORUT
- Framtiden i våre hender
- Frelsesarmeen
- Hjelp Jødene Hjem
- Indremisjonsforbundet
- IOS Islamske Oppl ringssenter
- Jesus Alive Scandinavia
- Kirkens Nødhjelp
- Kristen Muslimmisjon
- Kristent Arbeid Blant Blinde og Svaksynte
- Landsforeningen for Hjerter- og Lungesyke
- Landsforeningen for Trafikkskadde
- Marys Venner
- Metodistkirken i Norge
- Misjonsselskapet ETUF

- Nordea Radio
- Norges Blindforbund
- Norges Døveforbund
- Norges KFUK-KFUM
- Norges kristelige student- og skoleungdomslag
- Norges Røde Kors
- Normisjon
- Norsk Luthersk Misjonssamband
- Norsk Folkehjelp
- Norsk Forbund for Utviklingshemmede
- Norsk Gideon Bibelmisjon
- Norsk Misjon i øst
- Norsk Psoriasisforbund
- Norsk Revmatikerforbund
- Norsk Søndagsskoleforbund
- Norsk Tourette Forening
- Operasjon Mobilisering
- Oslo Katolske Bispedømme
- Oslo Kristne Senter
- Pastor Strømmes Minnesstiftelse
- Professor Thorolf Raftos Stiftelse for Menneskets Rettigheter
- Redd Barna
- Redningselskapet
- SOS Rasisme
- Stiftelsen Det Norske Bibelselskap
- Stiftelsen Karmel-Instituttet
- Stiftelsen Kristen Tjeneste
- Trossamfunnet Jehovas vitner
- UNICEF Norge
- Vestlandske Blindforbund
- Åpne Dører

#### ***5.4 Unntak, tilskudd til yrkesopplæring og vitenskapelig forskning***

##### *5.4.1 Maksimumsfradrag*

Frdrag for tilskudd til institutt som driver yrkesopplæring og/eller tilskudd til institutt som driver vitenskapelig forskning kan samlet gis med inntil kr 10 000 uten begrensning i forhold til skattyters inntekt. Kreves det frdrag for mer enn kr 10 000, kan samlet frdrag gis med inntil 10 pst. av skattyterens alminnelige inntekt (før frdrag for tilskuddet) etter frdrag for årets og ev. framførbare underskudd for vedkommende år.

##### *5.4.2 Vilkår for frdrag, tilskudd til yrkesopplæring*

Skattyteren kan kreve frdrag for tilskudd til institutt som under medvirkning av staten forestår yrkesopplæring som kan ha betydning for skattyteren i hans ervervsvirksomhet.

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 krav som stilles for at opplæringen skal anses som fagspesifikk yrkesopplæring, se FIN i Utv. 1988/273.

Tilskudd kan ytes til faste skoler og enkeltstående kurs.



Fradrag for tilskudd til yrkesopplæring gis i den virksomhet den vedrører.

#### *5.4.3 Vilkår for fradrag, tilskudd til vitenskapelig forskning*

Det kan kreves fradrag ved inntektsfastsettelsen for tilskudd (gave) til institutt som under medvirkning av staten forestår vitenskapelig forskning.

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.

Som statlig medvirkning til forskningen regnes at Stortinget eller et departement oppnevner et styremedlem til vedkommende institusjon. For museer gjelder at kravet til statlig medvirkning må ansees oppfylt både for statlige museer og de såkalte halvoffentlige museene. Se også FIN i Utv. 1985/396. Om rekkevidden av bestemmelsen, se FIN i Utv. 1985/396. Om at bidraget må behandles separat og øremerkes når institusjonen ikke utelukkende driver vitenskapelig forskning, se FIN i Utv. 1988/720.

Det er fylkesskattekontoret (i Oslo ligningskontoret) i mottakerinstitusjonens hjemfylke som avgjør om mottakeren tilfredsstillende vilkårene for å motta tilskudd med fradragsrett for giveren.

Institusjoner som forestår vitenskapelig forskning 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. Dersom institusjonen ikke kan gi oppgaver i maskinlesbar form, kan de gis på papirblanketter (RF-1243) fastsatt av SKD.

Fradrag for ytet tilskudd inngår ikke i minstefradraget.

Det presiseres at fradragsrett ikke kan anses å foreligge for medlemskontingenter o.l. i foreninger eller institusjoner 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 stikkord «Fordelingsfradrag».

Følgende institusjoner er per 12. desember 2001 registrert som godkjente institusjoner som det kan kreves fradrag for tilskudd til:

Accenture Forskningsfond

Anne Berits støttefond til MS-forskning

Ansgar Teologiske Høgskole

Arkeologisk Museum i Stavanger

Arktisk Forenings, Bevaringsutvalget for M/S Polstjerna

Aust-Agder Arkivet

Aust-Agder Museum

Baptistenes Teologiske Seminar

Borgarsyssel Museum

Chr Mikkelsens Institutt

Den norske Kreftforening

Det kgl norske Vitenskapers Selskab

Det norske arboret

Det norske Diakonhjem

Det norske Marshall-Fondet

Det norske misjonsforbund

Det norske Radiumhospital

Det Norske Videnskapsakademis Aktivitetsfond

Diankonhjemmets fond for vitenskapelig forskning

Dronning Mauds Minne Høgskoles årlige innsamlingsaksjon

Egede institutt

Energiforsyningens Fellesorganisasjon (EnFO)

Eva og Leif Tangens støttefond til MS-forskning

Fetsund Lenser

Fjellhaug Skoler

Follo museum

Fondet for forskning om nyresykdommer og organtransplantasjoner

Fondet for lokale helseforsøk

Forskningsfond for Osteogenesis Imperfecta

Forskningsfondet for Astma og Allergi

Forskningsinstituttet ved Modum Bads Nervesanatorium

Forskningsstiftelsen FAFO

Forskningsstiftelsen Hjertelaget

Fremtiden i våre hendes forskningsinstitutt

Gamle Bergen Museum

Haukeland Sykehus

Havforskningsinstituttet

Herøy Kystmuseum

Hordamuseet

Høgskolen i Agder

Høgskolen i Vestfold

Høgskolen i Stavanger

Høgskolen Stord/Haugesund

Høgskolen i Sogn og Fjordane

Institutt for fredsforskning

Institutt for Kristen Oppseding

Institutt for sjelesorg

Ishavsmuseet Aarvak

Jan A Pahles Forskningslegat

Jærmuseet

Kreftfondet ved Regionsykehuset i Trondheim

Kunstindustrimuseet

Kystmuseet i Sogn og Fjordane

Landsforeningen for Hjerte- og Lungesyke

Landsforeningen mot poliomyelitt

Landsforeningen til støtte ved krybbedød

Leve-landsforeningen for etterlatte ved selvmord

Lise og Gustav A. Rings Stiftelse

Mediaskolen Gimlekollen Mediasenter

Medisinsk Forskningsfond Agder «Sykehuset i våre hender»

Medisinsk forskningsfond i Rogaland

Medinnova

Menighetsfakultetet

Misjonshøgskolen

Musea i Nord-Østerdalen Museumssenteret Ramsmoen

Museet for Samtidskunst

Nansenfondet og de dermed forbundne fond

Nasjonalforeningen

NINA - NIKU

Nordisk samfunnsfond

Nordisk skipsrederforening

Norges Blindeforbund

Norges Diabetesforbunds fond for vitenskapelig forskning

Norges forskningsråd

Norges Fibromyalgi Forbunds Medisinske Forskningsfond

Norges Fiskerimuseum

Norges Handelshøyskole

Norges Landbrukshøyskole

Norges Parkinsonforbunds forskningsfond

Norgestekniske-naturvitenskapelige universitet

Norges Veterinærhøgskole

Norsk Arkitektmuseum

Norsk Bergverksmuseum

Norsk Fjellmuseum

Norsk Folkemuseum

Norsk Forskningsråd for Alternativ Medisin

Norsk Hagebruksmuseum

Norsk Immunsviktforening

Norsk Institutt for Skogforskning

Norsk Institutt for Vannforskning (NIVA)

Norsk Lærerakademi

Norsk Revmatikerforbunds forskningsfond

Norsk senter for økologisk landbruk

Norsk Sjøfartsmuseum

Norsk Skogbruksmuseum

Norsk Teknisk Museum

Norsk Telemuseum

Norsk VVS Energi- og Miljøteknisk Forenings Stiftelse for forskning

Norske kvinners sanitetsforening

Næringslivets idfond for NTNU

Næs Jernverksmuseum

Oslo Bymuseum

Osterøy Museum

Perspektivet Tromsø Museum

Redd Barnas Forskningsfond

Regionssykehuset i Tromsø

Revmatikernes Forskningsfond - Marit Hansens minnefond

Rikshospitalet/Oslo Sanitetsforenings Revmatismesykehus

Roald Amundsens Minnefond

Rogaland Kunstmuseum

Rogalandsforskning

Rådet for Psykisk Helse

Sandefjordmuseene

Slagrammedes Minnefond

Statens Institutt for folkehelse

Stavanger Sjøfartsmuseum

Stiftelsen Barn og Krig

Stiftelsen Elisabeth - Senteret

Stiftelsen for høyere økonomisk/administrativ utdanning og forskning i Rogaland

Stiftelsen for psykiatrisk forskning i Rogaland

Stiftelsen for samfunns- og næringsliv

Stiftelsen Hardangervidda Høgfjellstun

Stiftelsen Havråtunet

Stiftelsen Kvinneuniversitetets Forskningsfond

Stiftelsen Møreforskning

Stiftelsen North Sea Society

Stiftelsen Norsk Landbruksmuseum

Stiftelsen POLARIA

Stiftelsen Rød Herredgård

Stiftelsen Seilskipet Statsraad Lehmkuhl

Stiftelsen Urologisk Forskningsfond

Stiftelsen Ålesund Akvarium

Stiftinga Nordsjøfartmuseet i Tælavåg

Svanhild og Arne Must fond for medisinsk forskning

Trøndelag folkemuseum

Ullevål Sykehus

Universitetsfondet for Rogaland AS

Val landbruksskole

Verdens Naturfond

## **Gebyrer til banker, VPS mv.**

### **1 Forvaltningsgebyr**

Omkostninger ved oppbevaring/forvaltning av verdipapirer som kan gi skattepliktig inntekt, er fradragsberettiget. Eksempel på slik omkostning kan være leie av bankboks som brukes til oppbevaring av slike verdipapirer.

Forvaltningsgebyr som overformynderiet beregner seg av påløpte renter av umyndiges bankkonti, er fradragsberettiget.

Fradraget er et «fordelingsfradrag», se stikkord «Fordelingsfradrag».

### **2 Gebyrer i forbindelse med registrering i VPS**

#### **2.1 Årsavgift**

Årsavgift vedrørende kontohold i Verdipapirsentralen er fradragsberettiget.

#### **2.2 Transaksjonsgebyr**

Transaksjonsgebyrer til kontofører eller megler, herunder gebyr ved flytting og frigivelse av verdipapir, er ikke fradragsberettiget ved direkte kostnadsføring 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 stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» under pkt. 6.1.1 «Omkostninger».

#### **2.3 Etablering av handelsfullmakt**

Gebyr til kontofører for etablering av fullmakt til å omsette verdipapir skal først tas i betraktning ved beregning av eventuell skattepliktig gevinst/fradragsberettiget tap ved første realisasjon som finner sted på grunnlag av fullmakten.

### **3 Uttaksprovisjon/dekort**

På visse bankinnskudd får skattyteren godskrevet full rente hvert år, men må tåle reduksjon ved uttak med fastsatt prosent av det uttatte beløp.

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 næringsvirksomhet.

#### **4 Betalingsgebyr, uttaksgebyr mv.**

Etter ulike ordninger belaster de fleste 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.

#### **5 Kontoholdsgebyr**

Kontoholdsgebyr er et månedlig/årlig gebyr som enkelte banker belaster kundene uavhengig av faktiske innskudd eller uttak. Kontoholdsgebyr er fradragsberettiget på samme måte som uttaksprovisjon/dekort, se ovenfor.

#### **6 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.

#### **7 Låneomkostninger mv.**

Om omkostninger ved etablering mv. av lån, se stikkord «Renter av gjeld».

## **Gevinst- og tapskonto**

*Sktl. §§ 14-44 til 14-48, § 14-52, § 14-70, § 18-6 (5) og § 19-2 (2) bokstav d.*

### **1 Oppretting av gevinst og tapskonto**

#### **1.1 Hovedregel**

##### **1.1.1 I næringsvirksomhet**

I næringsvirksomhet skal det som hovedregel opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver:

- heleiet personlig næringsvirksomhet,
- selskap deltakerlignet etter nettometoden og
- aksjeselskap, innretning mv.

Driver en person eller et selskap flere atskilte næringsvirksomheter, skal det opprettes én gevinst og tapskonto for hver næringsvirksomhet. Det må vurderes konkret hva som er en eller flere næringsvirksomheter.

##### **1.1.2 Utenfor næringsvirksomhet**

Utenfor næringsvirksomhet skal det som hovedregel opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver person eller for hvert sameie som deltakerlignes etter nettometoden, 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 sameierene.

### *1.1.3 Ektefeller*

Det opprettes gevinst- og tapskonto for hver næringsvirksomhet som eies av en eller begge ektefellene. Det opprettes bare én gevinst- og tapskonto for hver aktuell kommune i felles bedrift.

### *1.2 Unntak*

For forskuddspliktige skattytere skal det opprettes én gevinst- og tapskonto for hver kommune som skal tilordnes gevinst eller tap.

## **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 næringsvirksomhet 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 stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

### ***2.2 Gevinst og tap på driftsmidler som ikke følger saldoreglene***

#### ***2.2.1 Driftsmidler i næringsvirksomhet***

Ved realisasjon i næringsvirksomhet 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 næringsvirksomhetens gevinst- og tapskonto. Eventuelt tap skal alltid overføres til gevinst- og tapskontoen. Dette gjelder også ved realisasjon av arealer som inngår i jord- og skogbruksnæring. Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon av ikke-avskrivbar forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

(Eventuell gevinst/tap på finansielle eiendeler i næringsvirksomhet skattlegges/fradras i realisasjonsåret, se f.eks. FIN i Utv. 1997/884.)

#### ***2.2.2 Driftsmidler utenfor næringsvirksomhet***

Ved realisasjon av driftsmidler utenfor næringsvirksomhet som ikke kan avskrives etter saldoreglene, f.eks. utleiebolig, skal gevinsten/tapet ikke overføres gevinst-/tapskonto, men skattlegges/fradras i realisasjonsåret.

### ***2.3 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 stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløssøre mv.».

#### **2.4 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, skal eventuell restsaldo fradras gevinst- og tapskonto. Ved delvis inntektsføring, foretas en vanlig gevinst- og tapsberegning med det ikke inntektsførte restvederlaget mv. som utgangsverdi.

#### **2.5 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 stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

#### **2.6 Differansesaldo for deltaker i deltakerlignet selskap**

Eventuell rest differansesaldo skal enten gjøres opp eller overføres til deltakerens gevinst- og tapskonto i inntektsåret 2002.

### **3 Inntekts/kostnadsføring 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 pst. av nettobeløpet på kontoen inntektsføres.

Er kontoens nettobeløp ved årets utgang negativ, dvs. at tapene er større enn gevinstene, kan inntil 20 pst. av nettobeløpet kostnadsføres etter skattyterens eget valg.

#### **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.

Er kontoen på tilsvarende måte negativ med et tallbeløp mindre enn kr 15 000 kan hele eller deler av beløpet kostnadsføres etter skattyterens eget valg.

#### **3.3 Oppgjør av kontoen**

Kontoen skal gjøres opp ved at rest positivt beløp inntektsføres eller negativt beløp kostnadsføres i følgende tilfeller:

- for enmannsforetak ved skattyters død, i dødsåret med mindre gjenlevende ektefelle i uskiftebo eller arving som overtar boet udelt, trer inn i avdødes rettigheter og forpliktelser,
- ved likvidasjon av selskap som er eget skattesubjekt, i likvidasjonsåret,
- ved oppløsning av deltakerlignet selskap, i oppløsningsåret forsåvidt gjelder selskapets gevinst-/tapskonto,
- ved opphør av skatteplikt til Norge, i opphørsåret for skatteplikt. Omfatter opphøret i 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.

Det skal ikke foretas noe oppgjør av kontoen bare fordi:

- enmannsforetak, aksjeselskap eller deltakerlignet selskap som er formelt stiftet etter selskapsloven, opphører å drive næringsvirksomheten uten å bli oppløst
- deltaker i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden dør forsåvidt gjelder deltakerens andel i selskapets gevinst- og tapskonto

med mindre betingelsene ovenfor likevel er tilstede.

Om når et deltakerlignet selskap anses oppløst, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

#### **4 Opphør av næringsvirksomhet**

Opphør av næringsvirksomhet fører ikke i seg selv til at næringsvirksomhetens felles gevinst- og tapskonto skal gjøres opp. Det skal fortsatt inntekts-/kostnadsføres fra gevinst- og tapskontoen etter de vanlige regler. 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 år næringsvirksomheten har opphørt, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

#### **5 Fusjon**

Gevinst- og tapskonto skal ikke gjøres opp ved en eventuell skattefri fusjon, men skal videreføres i det nye selskapet.

#### **6 Fisjon**

Om fordeling av gevinst- og tapskonto ved skattefri fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

#### **7 Skifte av eierform**

Enmannsforetak eller deltakerlignet selskap kan i visse tilfeller omdannes til deltakerlignet selskap/aksjeselskap på en slik måte at overføringer av aktiva og passiva ikke behandles som realisasjon. Om vilkårene for dette, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform». I slike tilfeller kan næringsvirksomhetens felles gevinst- og tapskonto overføres.

Behandles overføring som realisasjon, kan gevinst og tapskonto ikke overføres.

## **Gjeld**

*Sktl. § 4-3, § 4-30, § 4-31, § 4-52 og § 4-53.*

### **1 Hovedregel**

#### **1.1 Generelt**

Den gjeld som påhviler skattyter ved inntektsårets utgang, er som hovedregel fradragsberettiget ved formuesligningen.

Som gjeld regnes enhver rettslig forpliktelse som påhviler skattyteren til å yte noe til andre i penger eller pengers verdi. Det er uten betydning om gjelden er rentebærende eller ikke, og hvorledes den er oppstått.

Om fradrag for gjeldsrenter i skattyterens inntekt, se stikkord «Renter av gjeld».

#### *1.1.1 Betinget ettergivelse av gjeld*

Gjeld som er ettergitt på bestemte betingelser anses ikke som gjeld for debitor dersom de avtalte betingelsene er overholdt ved inntektsårets utgang.

#### *1.1.2 Pantegjeld uten eller med begrenset personlig ansvar*

Eier skattyteren et formuesobjekt som er stilt som pant for gjeld som ingen har personlig ansvar for, kan gjelden fradras hos skattyteren 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.

#### *1.2 Ektefelles og barns gjeld*

Fradragsretten omfatter også ektefelles og barns gjeld, når disse lignes sammen med skattyteren, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og «Barn og ungdom».

#### *1.3 Verdssettelse*

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.

Andre forpliktelser settes til omsetningsverdi ved inntektsårets utgang av det som skal leveres, ved salg med forskuddsbetaling, normalt det mottatte vederlag.

#### *1.4 Fradragsberettigede forpliktelser*

Til fradrag i formuen kommer bl.a. følgende forpliktelser:

- gjeld til låneinstitusjon, f.eks. bank, kredittforetak eller lignende, herunder stønadslån fra Landbruksbanken
- gjeld i forbindelse med kredittkjøp av forbruksvarer
- avbetalingsgjeld,
- fremtidige garanti- og servicekostnader vedrørende varer og tjenester som er levert ved inntektsårets utgang. Se stikkord «Garantikostnader for leverte varer og tjenester»
- kausjonsansvar, men først fra det tidspunkt hoveddebitor ikke lenger er i stand til å betale sin gjeld ved forfall, uavhengig av om det er gjelden det er kausjonert for, eller annen gjeld som er forfalt (insolvens). For selvskyldnerkausjonist blir kausjonsansvaret å anse som gjeld fra det eventuelt tidligere tidspunkt da hoveddebitor faktisk ikke betaler renter/avdrag på gjelden det er kausjonert for ved forfall. (Hvis kausjonistens regresskrav overfor hoveddebitor har verdi, skal den føres opp som formuespost. Hoveddebitors gjeld er restkrav fra kreditor tillagt regresskrav fra kausjonisten(e)),
- påløpte lønninger, feriepenger mv., selv om kravet ikke er forfalt til betaling
- skyldig arveavgift, som kan trekkes fra arvingenes formue fra og med første ligning etter dødsfallet, selv om den ikke er fastsatt av skattefogden, se for øvrig «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 4.2 «Formue»
- merverdi- og investeringsavgift som står ubetalt per 31. desember i inntektsåret
- skyldig skatt, trygdeavgift mv. begrenset til:
  - forskuddsskatt og forhåndsskatt som er forfalt til betaling før inntektsårets utgang

- restskatt/trygdeavgift og resterende skatt som er utlignet før utgangen av inntektsåret
- skatt, trygdeavgift og tilleggsskatt eller -avgift som fastsettes (vedtas) ved endring av ligning før inntektsårets utgang
- refusjon av skatt og avgift på personinntekt når den som er tilordnet personinntekten, har fremsatt krav om refusjon og vilkårene for dette er til stede, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)»
- renter av skatten når rentene er forfalt til betaling før inntektsårets utgang.

## **2 Unntak, ikke fradragberettigede forpliktelser**

Følgende forpliktelser kommer ikke til fradrag i formuen:

- forpliktelser, hvis inntreden er avhengig av en betingelse, f.eks. kausjonsforpliktelse se ovenfor
- tidsbegrensede bruksrettigheter som er påheftet skattyterens formuesgjenstander, f.eks. forpliktelsen til å stille hus til disposisjon i forbindelse med forskuddsbetalt husleie
- kapitalverdien av føderåd påheftet den skattepliktiges eiendom,
- ikke-forfalte forpliktelser til periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom så som:
  - pensjoner
  - livrenter mv.
  - renter av gjeld
- påløpt ikke forfalt skatt, trygdeavgift mv. så som:
  - forskuddsskatt og forhåndsskatt som ikke er forfalt til betaling før inntektsårets utgang. Dette vil gjelde forskuddsskatt for inntektsåret 2003 og forhåndsskatt for inntektsåret 2002
  - restskatt/trygdeavgift og resterende skatt som ikke er utlignet før utgangen av inntektsåret. Dette vil alltid gjelde for påregnelig restskatt/trygdeavgift og resterende skatt for inntektsåret 2002
  - 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, og
- utsatt skatt ført i regnskapet

## **3 Gjeldsfordeling ved skatteplikt til flere kommuner**

### ***3.1 Generelt***

Når skattyteren har formue i flere kommuner, fratrekkes gjelden forholdsmessig etter størrelsen av bruttoformuen i hver kommune.

### ***3.2 Hyttekommuner***

Dette gjelder ikke når formuen i en eller flere kommuner bare består av prosentlignet fritidseiendom. I slike tilfeller skal gjelden først fordeles til fradrag i formue som er skattepliktig til andre kommuner, og deretter skal udekket gjeld fratrekkes i «hyttekommunen(e)».

### ***3.3 Deltakerlignet selskap/sameie***

Om fordeling av gjeld i et deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Dersom skattyter har andeler i selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden, er det nettoverdien av slike andeler som skal medtas i

bruttoformuen, eventuelt fordelt på kommuner ved ligningen av selskapet eller sameiet, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Dersom gjelden i selskapet eller sameiet er større enn formuesverdien av aktiva og skattyter har krav på fradrag, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden», skal det fradragsberettigede nettobeløp hos deltakerne fordeles mellom kommunene sammen med deltakerens øvrige gjeld.

Om begrensning i fradragsretten hos kommandittister, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

### **3.4 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), kan føres til fradrag i den andre ektefelles formue.

## **4 Utland**

### **4.1 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 næringsvirksomhet 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. Om gjennomføring av slik begrensning, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 17 «Fradragsregler». Er formuen i fast eiendom eller næringsvirksomhet i utlandet ikke unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtalen, skal skattyteren ha fradrag for all gjeld, også gjeld i utlandet.

Om når andel i ferieanlegg («timeshare») i utlandet anses som andel i fast eiendom, se stikkord «Bolig - tidsparter (time-share)».

### **4.2 Utenlandsboende med formue i Norge**

#### **4.2.1 Generelt**

Utenlandsboende skattytere med stedbunden formue i Norge har krav på fradrag for den gjeld som er stiftet til fremme av den virksomhet som er undergitt skattlegging her i riket, jf. sktl. § 4-31 (3). 

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.

#### **4.2.2 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, kan den overskytende gjeld trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner.

## **Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.**

*Sktl. § 5-15 (1) bokstav g.*

## **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 om foreldelse av 18. mai 1979 nr. 18.

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 av 21. februar 1930. 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 av 8 juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs, vil en gjeldsettergivelse være gjennomført når den frivillige gjeldsordningen er vedtatt, jf. lovens § 25, eller stadfestelse av tvangsakkord er rettskraftig, jf. lovens § 52.

Tilsvarende gjelder etter lov av 17 juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner, jf. henholdsvis § 4-11 og § 5-4.

### ***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 og bruddet ikke er påberopt av kreditor som bortfallsgrunn for ettergivelsen.

## **3 Skyldner**

### ***3.1 Formue***

Ettergitt gjeld kan ikke føres til fradrag ved formuesligningen når ettergivelsen er endelig før tidspunktet for formuesfastsettingen, normalt 31. desember i inntektsåret.

### ***3.2 Inntekt, generelt***

#### ***3.2.1 Innledning***

Spørsmål om skatteplikt hos skyldneren 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. Bare hvis fordelen er vunnet på en måte som gir hjemmel for skattlegging, vil fordelen være skattepliktig. Vurderingen er i prinsippet den samme som om det var ytet et tilsvarende beløp i kontanter mellom de aktuelle personer. Er f.eks. fordelen ved gjeldsettergivelsen vunnet ved arbeid, kapital eller virksomhet, vil den være skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1 (1) med mindre forholdet faller inn under unntak fra skattlegging.

#### ***3.2.2 Spesielt om ettergivelse av gjeldsrenter***

Om fradrag for ettergitte renter og fordelingen av ettergitt beløp mellom omkostninger, renter og opprinnelig lånebeløp (hovedstol), se stikkord «Renter av gjeld».

### ***3.3 Inntekt, manglende betalingsevne/foreldelse/preklusjon***

Fordel oppnådd ved at fordringshaveren ettergir gjeld på grunn av manglende betalingsevne, er i utgangspunktet ikke skattepliktig for skyldneren. 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). Det er uten betydning at skyldneren 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 og ikke bare et prisavslag. Se for øvrig HRD i Utv. II/359, II/431 og 1956/531.

### ***3.4 Inntekt, ettergivelse gis som vederlag for enytelse***

#### ***3.4.1 Arbeidsforhold/aksjonærforhold***

Fordel ved gjeldsettergivelse kan etter en konkret vurdering likevel bli skattepliktig for skyldneren på grunn av tilknytningen mellom fordringshaver og skyldner.

Gjeldsettergivelse fra arbeidsgiver overfor ansatt vil normalt bli å behandle som lønn. 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 vil normalt bli å behandle som utbytte.

#### ***3.4.2 Vederlag for formuesobjekt***

Gjeldsettergivelse som motytelse for et formueobjekt, f.eks. ved overføring av fast eiendom til fordringshaver, er å anse som (en del av) vederlaget for formuesobjektet og behandles fullt ut på samme måte som dette.

Overtar en bank en fast eiendom, for eksempel i forbindelse med misligholdt lån, mot å ettergi lånet utover 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.

### ***3.5 Inntekt, ettergivelse som gave***

Om behandling av fordel vunnet ved gave, se stikkordene «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet» og «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### ***3.6 Inntekt, ettergivelse av utdanningslån fra Statens lånekasse***

Hel eller delvis ettergivelse av utdanningslån i Statens Lånekasse for utdanning i medhold av forskrifter gitt av Utdannings- og forskningsdepartementet for:

- låntakere som er bosatt og utøver et yrke i Finnmark fylke eller en av kommunene Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen og Karlsøy i Nord-Troms (regionen)
- låntakere som var bosatt og utøvde et yrke i kommunene Grong, Snåsa, Høylandet, Namsskogan, Røyrvik og Lierne i Indre Namdal hele eller deler av perioden 1. januar 1999 og ut inntektsåret 2001
- låntakere som er yrkesaktive leger i kommunene:
  - Troms: Gratangen, Ibestad, Torsken og Berg



- Nordland: Tysfjord, Rødøy, Nesna, Bø, Øksnes, Evenes, Vega, Flakstad, Moskenes og Andøy
- Nord-Trøndelag: Leka, Fosnes, Røyrvik, Høylandet og Lierne
- Møre og Romsdal: Aure

Det er ikke et vilkår at legen er bosatt i den kommunen yrket utøves.

- låntakere som har fullført visse universitets- eller høyskoleutdanninger som er normert til ti eller flere semestre
- låntakere som blir minst 50 pst. uføre og får uførepensjon
- låntakere som har vært helt arbeidsuføre i minst seks måneder pga. sykdom

er ikke skattepliktig, jf. skatteloven § 5-1 (1) og § 5-15 (1) g. For andre må en vurdere konkret om ettergivelsen er skattepliktig inntekt.

### ***3.7 Inntekt, ettergivelse av tilbakebetalingsplikten i forbindelse med tilskuddsordninger***

Om skatteplikt ved fordel vunnet ved det offentliges ettergivelse av gjeld hvor gjelden er oppstått som ledd i en tilskuddsordning, se HRD utv 1978/488. Se også stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

### ***3.8 Inntekt, ettergivelse av plikten til å yte konsernbidrag***

Om behandling av ettergivelse av fordring oppstått ved konsernbidrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

### ***3.9 Inntekt, 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 stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### ***3.10 Inntekt, ettergivelse og underskuddsfremføring***

Om begrensninger i adgangen til fremføring av underskudd ved ettergivelse av gjeld, se stikkord «Underskudd».

## **4 Fordringshaver**

Om eventuell fradragsrett hos fordringshaveren ved ettergivelse av gjeld, se stikkord «Utestående fordringer».

# **Gjeldsforhandling**

*Sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 3, § 2-33 (1) og § 2-36 (2).*

## **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 skattyterens formue, helt eller delvis eller
- en kombinasjon av disse ordninger,

på grunn av debitors manglende betalingsevne, se lov om gjeldsforhandling og konkurs av 8. juni 1984 nr. 58. Loven omfatter ikke ettergivelse av gjeld eller betalingsutsettelse av andre grunner.

Gjeldsforhandling gjennomføres ved:

- domstolsbehandling (offentlig akkordforhandling) eller
- private avtaler (underhåndsakkord).

### ***1.2 Gjeldsordningsloven***

Enkelt personer kan oppnå gjeldsordning etter lov av 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 stikkord «Gjeld» og «Renter av gjeld».

## **2 Ligning av gjeldsforhandlingsbo**

### ***2.1 Eget skattesubjekt***

For at et gjeldsforhandlingsbo skal være et eget skattesubjekt kreves at alle følgende vilkår er til stede:

- boet er insolvent, se LRD i Utv. 1987/386,
- boets siktemål er å avvikle debitors virksomhet, og
- 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 tilstede. 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 og i Utv. 1990/264, FIN i Utv. 1985/674.

### ***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.

Inntektsfastsettelsen foretas etter samme regler som for konkursbo. Om hvilke inntekter som skal skattlegges og hvordan inntekten fastsettes, se stikkord «Konkurs».

### ***2.3 Skattested***

Et gjeldsforhandlingsbo er ikke undergitt stedbundet beskatning. Boets skattested er normalt bostedskommunen til debitor for bo etter fysiske personer og hovedkontorkommunen for bo etter aksjeselskap mv., se for øvrig stikkord «Skattestedet».

### ***2.4 Skatteberegning***

Boet 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 stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere» og stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

### *2.5.2 Forhåndsligning*

Om forhåndsligning, se stikkord «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. 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 lignes for:

- inntekter/kostnader hvor tidspunktet for inntekts- og kostnadsføring er inntrådt før tidspunktet for overtakelse av boet,
- bruttoinntekt og kostnader som ikke går inn i boet, se FIN i Utv. 1984/51, og
- eventuelt underholdsbidrag som utbetales av boet.

Om endring av ligning hos debitor av eventuelle avsetninger mv., se stikkord «Konkurs».

I tilfelle hvor næringen opphører, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

### **3.2 Boet er ikke eget skattesubjekt**

Debitor lignes fortsatt for all formue og inntekt når det ikke er et bo som skal anses som eget skattesubjekt (se ovenfor).

### **3.3 Gjeldsettergivelse**

Om gjeldsettergivelse, se stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

Om virkning av ettergivelse av gjeldsrenter, se stikkord «Renter av gjeld».

### **3.4 Omkostninger**

Omkostninger ved gjeldsforhandlingen er ikke fradragberettiget.

### **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 begrensning i adgangen til fremføring og/eller tilbakeføring av underskudd, se stikkord «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 stikkord «Tap» og stikkord «Utestående fordringer» og stikkordene om tidspunktet for inntekts- og kostnadsføring. For

alle gjeldsordninger må det undersøkes helt konkret hva som betales/bortfaller av hhv. renter og avdrag samt når bortfall inntreffer. Se stikkord «Renteinntekter» og «Renter av gjeld».

# Grensegjengere

*Den nordiske skatteavtalen, protokollens VI. Den nordiske sosialkonvensjonen artikkel 7. EØS-avtalen art 29. Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71.*

## 1 Hva er en grensegjenger

### 1.1 Generelt

Med grensegjenger menes i NSA (den nordiske skatteavtalen) person skattepliktig som bosatt i en kommune som direkte grenser til riksgrensen mellom Norge og Sverige eller riksgrensen mellom Norge og Finland og som oppbærer 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.

Forutsetningen er at grensegjengeren 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 bostedstaten 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 vedkommende f.eks. 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 (bostedskommune og arbeidskommune grenser ikke direkte mot den samme riksgrensen).

Det er derimot ikke noe vilkår at vedkommendes bostedskommune grenser direkte til arbeidskommunen i det andre land.

Dette stikkordet omfatter bare de særlige regler for grensegjengere, herunder for grensegjengere bosatt i 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 Inntektsskatt*

Grensegjengere som er skattemessig bosatt i Norge, skal skattlegges i Norge for lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid, offentlig og privat, utført i grensekommune i Sverige og Finland.

Toppskatt omfattes av protokollens VI punkt 1 og 3 til den nordiske skatteavtalen.

Grensegjengere skattemessig bosatt i Norge skal derfor svare toppskatt i Norge av lønn mv. opptjent i grensekommune i Finland og Sverige.

#### *2.1.2 Trygdeavgifter*

Etter artikkel 7 nr. 1 i den nordiske sosialkonvensjonen og EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 er grensegjengere som utgangspunkt trygdet i sysselsettingslandet for så vidt gjelder ytelser som er avhengig av inntekt som grensegjenger.

Inntekt som grensegjengere skattemessig bosatt i Norge, har i grensekommune i Sverige eller Finland, regnes vanligvis ikke som pensjonsgivende i Norge. Det skal således ikke fastsettes pensjonsgivende inntekt ved ligningen eller betales trygdeavgift til Norge av slik inntekt hvis grensegjengeren bare arbeider i Sverige eller Finland. Hvis grensegjengeren også arbeider i Norge, bør trygdeforholdet avklares med trygdemyndighetene.

#### *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. Trygdeavgifter skal ikke tas med i forskuddsskatten.

#### *2.1.4 Lønnsinnberetning*

Om lønnsinnberetning, se nedenfor.

### ***2.2 Grensegjengere skattemessig bosatt i Sverige eller Finland***

#### *2.2.1 Inntektsskatt*

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 Trygdeavgifter*

Etter artikkel 7 nr. 1 i den nordiske sosialkonvensjonen og EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 er grensegjengere som utgangspunkt trygdet i sysselsettingslandet for så vidt gjelder ytelser som er avhengig av inntekt som grensegjenger.

Grensegjengere bosatt i Sverige og Finland skal vanligvis betale trygdeavgift i Norge av inntekt som grensegjenger. Da inntekten er skattepliktig i bostedslandet, må trygdekontorene stå for fastsettelse og innkreving av avgiftene og fastsettelsen av den pensjonsgivende inntekt. Det er ligningskontorene som har opplysninger om inntektene til grensegjengerne da lønnen vil være innberetningspliktig. Ordningen forutsetter et samarbeid mellom lignings- og trygdekontor.

### *2.2.3 Forskudd*

Ligningskontoret skal ikke skrive ut forskudd for grensegjengere bosatt i Sverige og Finland vedrørende skatt på lønn og lignende godtgjørelse for personlig arbeid, offentlig og privat, utført i grensekommune i Norge.

## **3 Arbeidsgivere**

### **3.1 Norsk arbeidsgiver**

#### *3.1.1 Forskudd*

Arbeidsgivere hjemmehørende i Norge skal ikke foreta forskuddstrekk i lønn som utbetales til grensegjengere bosatt i grensekommunene i Sverige eller Finland for personlig arbeid utført i norsk grensekommune.

#### *3.1.2 Lønnsinnberetning*

Norsk arbeidsgiver plikter å innberette lønn utbetalt til grensegjenger bosatt i Sverige eller Finland.

#### *3.1.3 Arbeidsgiveravgift*

Norske arbeidsgivere har plikt til å betale arbeidsgiveravgift også for lønnsutbetalinger til grensegjengere bosatt i Sverige og Finland. Arbeidstakerens oppholdskommune i Norge er bestemmende for hvilken avgiftssats (sone) som skal anvendes. Arbeidstakere som disponerer husrom i Norge, anses å ha opphold i den kommunen hvor husrommet ligger. Hvis arbeidstakeren ikke har annen tilknytning til Norge enn arbeidsforholdet, anses vedkommende å ha sitt opphold i arbeidskommunen.

# **Grunnkjøpsobligasjoner**

*Sktl. § 19-2 (1) bokstav b.*

## **1 Generelt**

Grunnkjøpsobligasjoner ble utstedt av Norges Bank ved det offentlige kjøp av fast eiendom eller varig bruksrett til fast eiendom. Rentesats og avdragsplan ligger fast i hele obligasjonens løpetid.

Ved realisasjon av fast eiendom eller varig bruksrett til fast eiendom før 1. januar 1992 er gevinsten fritatt for beskatning i den utstrekning skattyter mottok grunnkjøpsobligasjoner for et beløp tilsvarende gevinsten og skattyter blir sittende med obligasjonene til forfall.

Ordningen med fritak for beskatning er opphevet for realisasjoner foretatt i 1992 eller senere. Mottatte grunnkjøpsobligasjoner ved realisasjoner foretatt i 1992 eller senere skal derfor betraktes som ordinært vederlag. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkordene «Betinget skattefritak – makeskifte» og «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **1.1 Lånevilkår**

#### **1.1.1 Utstedt før 8. november 1982**

Grunnkjøpsobligasjonene utstedt før 8. november 1982 tilbakebetales:

Serie A, med like halvårige avdrag over 20 år.

#### **1.1.2 Utstedt etter 8. november 1982**

Grunnkjøpsobligasjonene utstedt 8. november 1982 og senere tilbakebetales:

- Serie A, med halvårige avdrag over 15 år,
- Serie B, med halvårige annuiteter over 12 år,

### **1.2 Felles regler**

For alle seriene gjelder:

Norges Bank utstedte tidligere sertifikater til obligasjonsseriene, lydende på et bestemt antall grunnkjøpsobligasjoner à kr 100. Obligationene ble innskrevet på navn i register i Norges Bank, som på statens vegne utbetaler renter og kapitalbeløp.

Obligationseierne kan til enhver tid si opp obligasjonene til innløsning gjennom Norges Bank med 3 måneders varsel.

## **2 Grunnkjøpsobligasjoner utstedt før 1992**

### **2.1 Innløsning før forfall**

Innløses obligasjoner utstedt i perioden 1983-1991 før forfallstid, skal innløsningsbeløpet skattlegges i innløsningsåret. Tidligere avdrag mottatt etter forfallstid forblir skattefrie. Er det utstedt grunnkjøpsobligasjoner for mer enn den skattepliktige gevinst, skal tilbakebetaling av det overskytende beløp ikke skattlegges.

Om skatteplikt ved innløsning før forfall av grunnkjøpsobligasjoner mottatt i 1982 eller tidligere, se Lignings-ABC 1982.

#### **2.1.1 Dødsfall**

Foretas innløsning før forfall, men etter den opprinnelige eierens død, er gevinsten skattepliktig på dødsboet, arvingens eller gjenlevende ektefelles hånd på samme måte som avdøde ville ha vært skattlagt om obligasjonen var blitt innløst i hans levetid. Således vil også skattefri institusjon som arver grunnkjøpsobligasjoner bli skattepliktig ved innløsning før forfall.

#### **2.1.2 Utland**

Selv om eieren av grunnkjøpsobligasjonene er bosatt i utlandet og for øvrig ikke har skatteplikt til Norge for stedbunden inntekt, vil innløsningsbeløpet være skattepliktig inntekt.

### **3 Formue**

Formuesverdien av grunnkjøpsobligasjoner tilsvarer pålydende av den ikke nedbetalte del av obligasjonene.

For serie A kan verdien beregnes når en kjenner til antall avdragsterminer.

For serie B må formuesverdien avleses i låneplan som samsvarer med den rentesats som gjelder for de respektive obligasjoner, se gul del bak i boken.

### **4 Overføring av grunnkjøpsobligasjoner**

Grunnkjøpsobligasjoner kan ikke pantsettes, selges eller gis bort som gave/arveforskudd. Derimot overføres eiendomsretten ved arv.

### **5 Renter**

Rentefoten er fast i hele obligasjonens løpetid. Rentene er skattepliktige.

Om eventuelt skattefritak for opptjente, ikke forfalte renter på arvefallstidspunktet, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo»

Rentesats for grunnkjøpsobligasjoner utstedt:

- 1. januar 1981 til 3. mars 1989 er 9 3/4 pst.
- fra 3. mars 1989 er 8 3/4 pst.

### **6 Skattested**

Formue og renter av grunnkjøpsobligasjoner er normalt skattepliktig i bostedskommunen. Om stedbundet beskatning for grunnkjøpsobligasjoner knyttet til næringsvirksomhet, se stikkord «Skattestedet». Beskatning av gevinst ved innløsning av obligasjoner før forfall, er skattepliktig til eiendomskommunen.

For etterskuddspliktige skjer all beskatning i hovedkontorkommunen.

### **7 Tabell**

Om tabell for verdi av grunnkjøpsobligasjoner, serie B, se gul del bak i boken.

## **Idrett**

- *Forskrift av 7. januar 1977 nr. 9861 om Omfanget av plikten til å gjennomføre forskuddstrekk § 1-1 nr. 10 (skbtl.).*
- *FSFIN § 6-31.*
- *Takseringsreglenes § 1-2-9 «Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere.»*

### **1 Generelt**

Om den idrettslige aktiviteten skal anses som lønnsarbeid, næringsvirksomhet eller ikke-økonomisk aktivitet må avgjøres etter de alminnelige regler, se f.eks. stikkord «Næringsvirksomhet - allment».



## **2 Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver næringsvirksomhet**

### **2.1 Inntekter**

Idrettsutøvere som mottar lønn eller driver næringsvirksomhet, er skattepliktige for alle fordeler vunnet ved idretten. Såvel 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 næringsvirksomhet, 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 lønnsinntaker.

Imidlertid vil f.eks. en fotballspiller 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, bør spilleren anmodes om å legge frem kontrakten og originalbilag for kostnaden.

### **2.3 Utland**

Når idrettsutøvere bosatt i Norge får fordeler i forbindelse med arrangementer i utlandet, er dette i utgangspunktet skattepliktig i Norge etter intern rett. Skatteavtalen med vedkommende land kan imidlertid begrense den norske beskatningsretten. Se også stikkordene «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland - allment om skatteavtaler».

Inntekt opptjent av idrettsutøvere som er bosatt i utlandet og som deltar i arrangementer her i landet er skattepliktig, se lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv. av 13. desember 1996 nr. 87 og stikkordene «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 6 «Utenlandske artister og sportsutøvere».

## **3 Idrettsutøvere, ikke-økonomisk aktivitet**

Idrettsutøvere som ikke driver næringsvirksomhet eller mottar lønn, men som likevel mottar fordeler på grunn av idrettsutøvelsen, vil kunne være skattepliktige for fordelene. Inntil videre bør ligningsmyndighetene være tilbakeholdne, f.eks. i skattlegging av gjenstandspremier, når verdien ikke er betydelig.

Følgende fordeler skal imidlertid skattlegges:

- vederlag for tapt arbeidsfortjeneste,
- fri bil, bolig o.l.

Skattlegging kan foretas uansett hvem som har ytt fordelen (idrettslag, supporterklubb, firmaer, privatpersoner osv.) når ytelsen må anses oppnådd pga. idrettsutøvelsen.

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 kostnadsfradraget til inntektens størrelse.

Om idrettsstipend, se stikkord «Stipend».

## **4 Spesielt om 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 lønnstaker 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. 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 Overgangssum utbetalt fra selgende klubb**

Lagidrettsutøvere under kontrakt med klubb i Norge har normalt krav på en andel av overgangssummen ved overgang til annen klubb (normalt 10 pst. for fotballspillere iht. NFFs standardkontrakt). Denne andelen er i utgangspunktet skattepliktig til Norge dersom spilleren anses skattemessig bosatt her.

#### **4.2.3 Vederlag fra ny klubb**

Vederlag som utøveren mottar fra den nye klubben, som f.eks. sign-on fee, vil normalt anses som forskudd på lønn fra den nye klubben. Ved overgang til utenlandsk klubb kan derfor beskatningsretten være begrenset iht. gjeldende skatteavtale.

## **5 Valgte tillitsmenn i amatørklubber**

Valgte tillitsmenn i amatørklubber behandles som amatør-idrettsutøvere.

## **6 Funksjonærer**

Fordeler som funksjonærer oppebærer på stevner, bingotilstelninger o.a., anses som lønn eller honorar utenfor næring. Eventuelle kostnader er fradragsberettiget og inngår i minstefradraget. Om begrensning i lønnsoppgaveplikt, og dermed skatteplikt, for beløp mottatt fra skattefrie institusjoner inntil bestemte beløpsgrenser, se stikkordene «Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold» og «Lønnsoppgaveplikt».

## **7 Trenere**

Trenere behandles som funksjonærer.

## **8 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 200 per oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2000 per år, se Skattedirektoratets takseringsregler § 1-2-9, inntatt i gul del bakerst i boken. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1.

## **9 Klubbens forhold**

Klubben har oppgaveplikt og trekkplikt i henhold til vanlige regler og skal dessuten svare arbeidsgiveravgift på vanlig måte. Om de særlige begrensninger i lønnsoppgaveplikten for utbetaling fra skattefrie institusjoner, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt». I hvilken utstrekning idrettslag skal anses som skattefrie institusjoner, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.».

## **10 Fond for idrettsutøvere**

### ***10.1 Generelt***

For aktive idrettsutøvere kan det opprettes fond i henhold til Standard vedtekter for særforbundenes fond for aktive idrettsutøvere, godkjent av FIN. Alle midler og økonomiske bidrag av enhver art som skriver seg fra reklame, premiepenge, sponsorvirksomhet og annen økonomisk støtte eller godtgjørelse som disse utøvere pga. amatørreglene 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.

### ***10.2 Formue***

Idrettsutøverne skal formueslignes for beløp innestående på fondet ved utgangen av inntektsåret.

### ***10.3 Inntekt***

#### ***10.3.1 Innbetaling til fond***

Inntekt vunnet ved idrett, som settes inn på fondet, skattlegges ikke på opptjeningstidspunktet.

#### ***10.3.2 Uttak fra fondet***

Alt 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. Avkastning på innestående midler som ble stående i fondet før inntektsåret 1993 vil oftest ikke være skattlagt i opptjeningsåret, og skal da skattlegges ved uttaket.

Uttak fra fondet kan etter krav fra skattyter behandles som utgiftsgodtgjørelse dersom vilkårene for dette er til stede. Uttak som ikke er avkastning eller utgiftsgodtgjørelse, behandles som lønn.

#### ***10.3.3 Avkastning av fondsmidler***

Avkastningen av midler innestående på idrettsfondet skal skattlegges hos idrettsutøveren etter realisasjonsprinsippet, dvs. i det år den opptjenes.

#### **10.4 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.

##### *10.4.1 Minstefradrag*

Brutto lønnsutbetaling og overskudd på utgiftsgodtgjørelse fra fond for idrettsutøvere inngår i grunnlaget for beregning av minstefradraget.

##### *10.4.2 Forskuddstrekk*

Det skal ikke foretas forskuddstrekk i utbetalinger til idrettsutøvere fra bedrifter og sponsorer når midlene settes inn i fond godkjent av FIN. Eventuelt forskuddstrekk foretas ved utbetaling fra fondet til idrettsutøverne.

##### *10.4.3 Lønnsoppgave*

Om lønnsoppgave, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

### **11 Tidfesting av inntekt**

#### **11.1 Hovedregel**

Inntekt av idrett følger de vanlige prinsipper for inntekts- og kostnadsføring. Se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

#### **11.2 Unntak**

Er idrettsutøverens inntekt satt inn på fond som er godkjent av FIN, se foran, skattlegges inntekten som er satt inn på fondet, i det år midlene utbetales til idrettsutøveren.

## **Innbo og løsøre**

*Sktl. 4-20 (1) bokstav b, 5-21 (1), 9-3 (1) bokstav a, og Takseringsreglene § 1-1-5 «Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt».*

### **1 Privat innbo og løsøre**

#### **1.1 Formue**

Privat innbo og løsøre formuesbeskattes, men bare for den del som overstiger et fribeløp på kr 100 000. Fritidsbåt med salgsværdi (medregnet påhengsmotor og fast utstyr) på kr 50 000 eller mer, bil, mopedbil, motorsykkel og campingvogn inngår ikke i fribeløpet, og regnes med særskilt i skattepliktig formue i samsvar med verdsettelsesprinsippene nedenfor.

##### *1.1.1 Verdsettelse av bil, motorsykkel, mopedbil og campingvogn*

Om verdsettelse av privatbiler, se stikkord «Bil - formue». Formuesverdien for moped, motorsykkel og mopedbil fastsettes på samme måte.

Om campingvogner, se stikkord «Campingvogner».

Om yrkesbiler som avskrives, se stikkord «Bil - formue».

### *1.1.2 Verdssettelse av fritidsbåter*

Om verdssettelse av fritidsbåter, se stikkord «Fritidsbåter mv.».

### *1.1.3 Verdssettelse av annet innbo og løsøre*

Annet innbo og løsøre verdsettes med utgangspunkt i brannforsikringsverdien (gjenanskaffelsesverdien) slik:

Forsikringssum	Skattepliktig formue
0 – kr 1 000 000	Ingen skattepliktig formue
Kr 1 000 001 - 1,4 mill	20 % av det som overstiger kr 1 000 000
over kr 1,4 mill	Kr 80 000 + 40 % av det som overstiger 1,4 mill kr.

Det er ovenfor tatt hensyn til fribeløpet på kr 100 000.

### *1.1.4 Skattested*

Privat innbo formuesbeskattes alltid i bostedskommunen, også om innbo og løsøre er knyttet til fritidseiendom i annen kommune.

## **1.2 Inntekt**

Innbo og løsøre som brukes av eieren eller familien anses ikke for inntektsgivende. Det gis ikke fradrag for kostnader vedrørende slikt innbo og løsøre.

### *1.2.1 Realisasjon*

Gevinst ved realisasjon av innbo og løsøre som har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning er skattefri og tap er ikke fradragsberettiget. Se f.eks. URD i Utv. 1982/41.

Dette gjelder også privatbiler, moped, mopedbil, motorsykler, snøscootere, campingvogner og lystfartøyer 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.

Gevinst ved salg av innbo og løsøre som ikke har vært brukt i selgerens bolig eller husholdning (brukt privat) er skattepliktig og tap er fradragsberettiget. Dette gjelder selv om innboet/løsøret ikke har vært inntektsgivende. Se f.eks. SKD utt. i Utv. 1981/392.

## **2 Innbo og løsøre som gir inntekt**

### **2.1 Formue**

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.

#### *2.1.1 Verdssettelse*

Innbo og løsøre som brukes i inntektsgivende aktivitet settes normalt til saldooverdi. Avvik fra dette bør gjøres dersom skattyter påviser at den faktiske verdien av saldogruppen er lavere. Hvor det ikke er foretatt avskrivninger fastsettes verdien skjønnsmessig, se pkt. 1.1.3 «Verdssettelse av annet innbo og løsøre».

### **2.2 Inntekt**

Utleie av innbo og løsøre er i prinsippet skattepliktig inntekt. Det vanligst forekommende tilfelle er utleie av møbler i forbindelse med utleie av bolig (leilighet, hybel).

### *2.2.1 Møblert utleie*

Ved utleie av møblert prosentlignet bolig, ses bort fra overskudd/underskudd for møbelutleien.

Ved utleie av prosentlignet hytte blir 85 pst. av leien over kr 10 000 skattlagt i tillegg til prosentinntekten. Skattyteren skal ikke gis særskilt fradrag for kostnader vedrørende møblene.

I direkte lignet bolig tas hele leien til inntekt og det gis fradrag for kostnader vedrørende møblene direkte eller gjennom avskrivninger. For nyinnkjøpt innbo legges faktisk kostpris til grunn. For innbo brukt av eieren, settes inngangsverdien til skjønnsmessig salgsverdi ved begynnelse av utleien.

Ved kortvarig 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 pst. 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.

### *2.2.2 Særskilt utleie*

Særskilt utleie av innbo og løsøre, f.eks. fritidsbåt o.l., kan i praksis anses ikke å gi overskudd når eieren også bruker det privat og utleieinntekten er under kr 10 000 per år.

### *2.2.3 Fradrag ved bruk i yrket*

Privat innbo og løsøre kan også være brukt i yrket. For bil og campingvogn, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader» og stikkord «Campingvogner». Kostnadene må vurderes i hvert tilfelle. Kostnadene inngår i minstefradraget.

Har skattyteren mottatt godtgjørelse til dekning av kostnaden, brukes nettometoden. Se for øvrig stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

### *2.2.4 Realisasjon*

Om gevinst ved realisasjon av bil og campingvogn hovedsakelig brukt i inntektsgivende aktivitet, se stikkord «Bil - realisasjon/uttak» og stikkord «Campingvogner».

Vederlag ved realisasjon av innbo og løsøre, hvor det er gitt fradrag for avskrivninger, er skattepliktig. Om nedskrivning av vederlag på saldo, se stikkord «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.

### *2.2.5 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 stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## **Inngangsverdi**

*Sktl. § 9-6, § 9-7, § 9-8 og § 14-42 (2). FSFIN § 9-8. Finansdepartementets forskrift av 29. august 1984 nr. 1582 om overgangsregler ved innføring av nye avskrivningsregler.*

## **1 Generelt**

### **1.1 Hva menes med inngangsverdi**

#### *1.1.1 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 utgiftsføring, 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 uten at det innebærer noen annen realitet.

Ved beregning av inngangsverdi tar en 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 eller overgangsreglene, som f.eks. oppregulering av kostpris per 31.12.1991 av visse faste eiendommer og økning/reduksjoner av opprinnelig kostpris for aksjer med fastsatte RISK-beløp frem til det tidspunkt inngangsverdien skal brukes ved gevinst-/tapsberegningen.

#### *1.1.2 Forretningseiendommer ervervet før 01.01.1984*

For forretningseiendommer i saldogruppe i, ervervet før 01.01.1984, kunne saldoverdien oppskrives per 01.01.1984 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 1.1.1984), mens saldoverdi inklusiv oppskrivning er grunnlag for å beregne årets avskrivning.

### **1.2 Særlige regler for inngangsverdi**

#### *1.2.1 Andelsleilighet*

Om inngangsverdi ved realisasjon av andel/aksje i boligselskap, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

#### *1.2.2 Bruk av opsjon*

Om fastsettelse av kostpris ved ervervet når et formuesobjekt erverves ved bruk av opsjon, se stikkordene om finansielle instrumenter.

#### *1.2.3 Aksjer*

Om inngangsverdien for aksjer inklusiv oppskrivning per 31.12.1991 og RISK-beløp, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

Om inngangsverdien for ansattes aksjer kjøpt til underpris, se stikkord «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris».

#### *1.2.4 Deltakere i deltakerlignet selskap og sameie*

Om inngangsverdien ved realisasjon av eierandel i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». Om inngangsverdi for bruttolignet sameie, se stikkord «Sameie - ligning etter bruttomethoden».

#### *1.2.5 Overgang til aksjeselskap*

Om inngangsverdien for aksjeselskapet ved overgang fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

#### *1.2.6 Fusjon/fisjon*

Om inngangsverdien i aksjeselskap etter fusjon eller fisjon, se stikkordene «Fusjon av selskap» og «Fisjon av selskap».

#### *1.2.7 Konsern*

Om inngangsverdi ved overdragelse av eiendeler i næringsvirksomhet innen et konsern, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

#### *1.2.8 Kraftforetak*

Om inngangsverdien i forbindelse med kraftforetak, se «Kraftforetak».

#### *1.2.9 Driftsmiddel tatt inn i Norge*

Om de særlige regler for inngangsverdi for driftsmiddel som av eieren tas inn i norsk beskatningsområde, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

## **2 Kostpris ved ervervet**

### **2.1 Kjøp**

Er et formuesobjekt ervervet ved kjøp, vil kostprisen ved ervervet blant annet omfatte:

- kontantbeløp som er betalt eller skal betales til selgeren, eller til andre som selgeren har bestemt,
- overtakelse av selgerens gjeld til andre,
- kapitalisert verdi av kår ved overtakelse av jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - allment»,
- offentlige avgifter som toll, investeringsavgift 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, verdivurderinger. Se stikkord «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.»
- frakt av gjenstanden frem til leveringsstedet mv.

#### *2.1.1 Overtakelse av løpende inntekt/utgift*

Kostpris ved ervervet må reduseres for løpende inntekt som er opptjent av selger før salgstidspunktet og som det betales for ved kjøpet, f.eks. fordi uforfalt fordring på leie for tiden før salget følger med ved salget. Tilsvarende må kostpris ved ervervet justeres for forskuddsbetalt inntekt og løpende kostnader. Om f.eks. behandlingen av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se stikkord «Verdipapirer».

#### *2.1.2 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 i Utv. 1999/557.

Om når byggelånsrenter inngår i kostpris ved ervervet, se stikkord «Renter av gjeld».

### *2.1.3 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 kjøpesummen ikke er betalt. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferansen behandles etter reglene for valutagevinst/tap, se stikkord «Valutagevinst/-tap». Delbetaling av kjøpesummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

### *2.1.4 Pensjon/kår*

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon, livrente o.l. som skal utbetales etterhvert av kjøper, regnes ikke med i inngangsverdien. (Kjøper får fradrag for de årlige ytelser.)

Om de særlige regler hos kjøper for den kapitaliserte verdi av føderåd (kår) ved kjøp av jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - allment».

Avløsningsbeløp for pensjon over driften pådratt som en del av vederlaget for erverv av foretak, fast eiendom og lignende, skal aktiveres som en del av inngangsverdien.

Avløsningsbeløp for kår i jord- og skogbruk som er kapitalisert i ervervsåret, kan ikke tillegges inngangsverdien.

Ved betaling av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, må det vurderes om det reelt foreligger en pensjon eller en avdragsbetaling eller et blandet forhold. Hva partene har kalt ytelsen er ikke avgjørende.

Skal de periodiske ytelser løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses utbetalingen som avdrag på salgsum og ikke som pensjon.

Løper de periodiske ytelser med uendret størrelse frem til den berettigedes død og da faller bort i sin helhet, anses utbetalingene som pensjon og ikke som avdrag på salgsum.

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
- ytelsen skal løpe til den berettigedes død, likevel slik at den faller 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. Ordnes pensjonen gjennom et forsikringsselskap, anses det som er betalt til forsikringsselskapet som et vederlag, dvs. inngangsverdi for kjøper og utgangsverdi for selger. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser).

### *2.1.5 Borett mv.*

Det gjøres ikke tillegg i inngangsverdien for boret eller annen bruksrett som den tidligere eier betinget seg (holdt tilbake) ved kjøpet, jf. FIN i Utv. 1981/341.

#### *2.1.6 Betingelser knyttet til kjøpesummens størrelse*

Er kjøpesummens størrelse avhengig av en fremtidig uvis 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.

#### *2.1.7 Ettergivelse av kjøpesum*

Ettergivelse av hele eller deler av restkjøpesummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke kjøperens inngangsverdi, se stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

#### *2.1.8 Rabatter, prisavslag mv.*

Inngangsverdi er faktisk kostpris etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

#### *2.1.9 Interessefellesskap*

Om eventuell fastsettelse av vederlag ved salg mellom parter med interessfellesskap, se «Tilsidesettelse».

### **2.2 Bytte/makeskifte**

#### *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 det tidspunkt skattyteren leverer det bortbyttede objektet, eventuelt det tidligere tidspunkt da han mottar det tilbyttede objekt.

Om inngangsverdi for aksjer ervervet ved konvertering av fordring på selskapet, se LRD i Utv. 2000/57.

#### Eksempel:

*Arne eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort med eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. 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.*

*Går f.eks. avtalen ut på at aksjene skal overleveres ved avtaleinngåelsen og Arne leverer i samsvar med avtalen, er inngangsverdien 500 for begge.*

*Går derimot avtalen ut på at aksjene først skal overleveres samtidig med at eiendommen overleveres og aksjene leveres i samsvar med avtalen, er Arnes inngangsverdi for eiendommen 550, mens Berits inngangsverdi for aksjene er 200.*

### *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 verdien av innskuddsobjektene som er avgjørende for beregningen av selskapets inngangsverdi. Inngangsverdien til objektet settes til den avtalte verdi, men slik at objektets omsetningsverdi på innskuddstidspunktet utgjør et maksimum. For innskyteren er det verdien av aksjeposten, andelene mv. (etter innskuddet) som er avgjørende for beregning av utgangsverdien. I slike tilfeller kan utgangsverdi for «selger» og inngangsverdi for «kjøper» være forskjellig. Se HRD i Utv. 1995/1141.

## **2.3 Egen tilvirkning**

### *2.3.1 Hovedregel*

Har skattyteren selv tilvirket en formuesgjenstand til egen bruk, skal inngangsverdien som hovedregel settes til kostnadene ved tilvirkningen inklusive andel i indirekte kostnader tillagt ev. inntektsført fortjeneste. Kostnader som skal regnes med i inngangsverdien, kan ikke samtidig utgiftsføres.

Kostnadene omfatter arbeidslønn, materialer, råstoffer, hjelpestoffer, strøm, drivstoff mv. som er medgått til tilvirkningen samt offentlige avgifter vedrørende disse og transport. Eventuell investeringsavgift inngår i inngangsverdien. 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 næringsvirksomhet innføres i formuesobjekt til privat bruk, skal den inngå i kostprisen med den verdi som blir lagt til grunn ved uttaksbeskatningen, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Dette vil f.eks. gjelde ved uttak av virke fra egen skog.

### *2.3.2 Varelager/arbeider under utførelse unntak*

Om verdsettelse av egentilvirkede varer i varelager og arbeider under utførelse, se stikkord «Varebeholdning» og stikkord «Arbeider under utførelse i virksomhet».

### *2.3.3 Verdi av eget arbeid*

Verdi av eget arbeid med tilvirkning av/påkostning på gjenstand er som hovedregel skattepliktig inntekt. 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 stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg». 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.

## **2.4 Arv**

### *2.4.1 Generelt*

Om fastsettelse av opprinnelig inngangsverdi (kostpris) for objekt ervervet ved arv eller på skifte, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

#### *2.4.2 Åsetesrett*

Åsetesavslag skal ikke redusere inngangsverdien. Om hvem som har krav på åsetesavslag, se lov av 28. juni 1974 nr. 58 om odelsretten og åsetesretten § 56. Åsetesavslaget vil normalt være ca. en tredjedel av grunnlaget for beregning av arveavgift (25 pst. av omsetningsverdien).

### **2.5 Gave eller kjøp til underpris**

Inngangsverdi på ervervstidspunktet for objekt ervervet ved gave, er i utgangspunktet omsetningsverdien på tidspunktet hvor gaven er gjennomført. Dette vil normalt være tidspunktet når mottakeren kan anses å ha blitt eier, se stikkord «Eierbegrepet». Tilsvarende gjelder ved gavesalg, under forutsetning av at det foreligger gavehensikt fra overdrager, se HRD i Utv. 1981/568 og LRD i Utv. 2000/1286. Er gavegiver/selger uttaksbeskattet i forbindelse med gavetransaksjonen, settes inngangsverdien til den verdi giveren er uttaksbeskattet etter, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester». Medfører gaven/kjøpet plikt til å svare arveavgift, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere enn grunnlaget for arveavgift, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

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 stikkord «Tilsidesettelse») må kjøperens inngangsverdi korrigeres tilsvarende.

### **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 stikkordene «Jordbruk - allment», «Fiske» og «Fiskeoppdrett mv.».

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av partenes fordeling.

#### *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.

For seksjonert 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*

Er det foretatt en individuell verdsettelse av de enkelte arveobjekter ved arveavgiftsberegningen, kan det ikke på noen av objektene fastsettes en høyere inngangsverdi selv om en holder seg innenfor rammen av samlet arveavgiftsgrunnlag.

#### *2.6.4 Underpris ved gavesalg*

Underpris ved gavesalg skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er kjøpt sammen, selv om underprisen er henført til spesielle aktiva i kjøpekontrakten.

#### **2.7 Flere kjøp fra samme selger**

Kjøpes flere formuesgjenstander 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.

#### **2.8 Deltakers kjøp fra deltakerlignet selskap**

Om inngangsverdi ved overføring av eiendeler mellom deltaker og selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### **3 Dødsbo**

Om inngangsverdien for dødsboer, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

### **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. Dette gjelder selv om objektet ble ervervet av den andre ektefelle før ekteskapet ble inngått, se HRD i Utv. 1993/1365.

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 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 næringsvirksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet til egen bruk eller gaveoverføring, se stikkord «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 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 i Utv. 1990/927.

## **6 Påkostning**

### **6.1 Generelt**

Påkostning legges til inngangsverdien for det formuesobjekt som påkostes. Om unntak for påkostninger i kraftverk, se «Kraftforetak». Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se stikkord «Vedlikehold».

Om inngangsverdi når leietaker påkoster leiet driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 8.5 «Leiet driftsmiddel».

### **6.2 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 bodel 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.

### **6.3 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 utgiften er kommet til fradrag i inntekten. Se for øvrig stikkord «Jordbruk - allment».

## **7 Vedlikehold**

Vedlikehold av et formuesobjekt skal ikke legges til inngangsverdien. Dette gjelder også vedlikehold av egen bolig/fritidsbolig selv om arbeidet er skattefritt, jf. stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg». Kostnader til vedlikehold utført på avskrivbare driftsmidler kan, etter skattyters eget valg, likevel tilføres saldo for avskrivning. Om grensen mellom vedlikehold og påkostning, se «Vedlikehold».

## **8 Opp eller nedskrivning**

### **8.1 Avskrivninger**

Inngangsverdien skal reduseres med de avskrivninger som er godkjente med virkning for inntektsligningen hos vedkommende eier eller selskap/sameie deltakerlignet etter nettometoden.

Regnskapsmessige avskrivninger reduserer ikke inngangsverdien med mindre de er godkjent ved inntektsligningen.

### **8.2 Betinget skattefritak**

Ved reinvestering av gevinst avsatt betinget skattefritt, skal gevinsten skrives ned på de ervervede objektenes inngangsverdi. Se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon» og stikkord «Betinget skattefritak – makeskifte».

### **8.3 Negativ saldo**

Om nedskrivning etter overgangsreglene av inngangsverdi for ervervede aksjer mv. med andel av negativ saldo, se Lignings ABC for 1992 stikkord «Negativ Saldo».

#### **8.4 Tilskudd**

Investeringsstilskudd fra staten, fylkeskommune, kommune eller et selskap med offentlig støtte skal normalt redusere inngangsverdien for det formuesobjektet som erverves for tilskuddet.

Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen, skal ikke redusere inngangsverdien. Det samme gjelder investeringsstilskudd til dagligvareforretninger etter Næringsdepartementets forskrifter. Se for øvrig stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

Om tilskudd til nydyrking, overflatedyrking og planering i jordbruket, se stikkord «Jordbruk - allment».

Mottar skattyteren en personlig gave til å finansiere kjøp av et formuesobjekt, reduserer ikke gaven inngangsverdien.

#### **8.5 Innfestingssum**

I henhold til lov av 20. desember 1996 nr. 106 om tomtefeste § 5 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.

#### **8.6 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. Ulempeerstatningen må fordeles skjønnsmessig på gjenværende eiendom på grunnlag av den ulempe det er gitt erstatning for. Nedskrivning for ulempeerstatning kan ikke bringe inngangsverdien for gjenværende eiendom under null.

#### **8.7 Regnskapsmessig opp-/nedskrivning**

Regnskapsmessige nedskrivninger påvirker ikke inngangsverdien. Det samme gjelder oppskrivning etter tidligere regler.

### **9 Direkte utgiftsførte aktiva**

Inngangsverdien for driftsmidler hvor kostpris ved ervervet er direkte utgiftsført i ervervsåret, er null.

### **10 Skadet gjenstand**

#### **10.1 Delvis skade**

Om når inngangsverdien skal reduseres med erstatning for delvis skade, se stikkord «Skadeserstatning».

#### **10.2 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 stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

(Ved total skade anses bygningen realisert. Det må tas standpunkt til skatteplikt for realisasjonsgevinst vedrørende den totalskadde bygningen.)

## **11 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 eierandelens 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.

## **12 Overgangsregler for oppregulering av inngangsverdi etter tidligere sktl. § 43 femte ledd**

### **12.1 Generelt**

Skattytere som per 31.12.1991 eide formuesobjekter av den art hvor inngangsverdien kunne oppreguleres etter de tidligere regler i sktl. § 43 femte ledd, kan etter FSFIN § 9-8 del II ved realisasjon foreta oppregulering av inngangsverdien fra og med ervervsåret frem til og med 1991 i medhold av overgangsreglene.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets realisasjon av formuesobjekt som per 01.01.92 var tilordnet selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **12.2 Hvilke formuesobjekter omfattes**

Oppregulering etter overgangsreglene kan foretas ved realisasjon, helt eller delvis, av faste eiendommer, men bare når eiendommen

- ikke har avskrivbare bygninger eller anlegg, og/eller
- ikke var faktisk brukt i næringsvirksomhet. Om hva som er næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Oppregulering av inngangsverdi kan også gjøres ved realisasjon av rettigheter i slik fast eiendom såfremt rettigheten var utenom næringsvirksomhet.

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 næringsvirksomhet og/eller faktisk er brukt i næringsvirksomhet:

- egen bodel i avskrivbart bygg som per 31.12.91 er skilt ut fra byggets saldo, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 8 «Saldoverdien ved årets utgang».
- ikke avskrivbar arbeider/funksjonær bolig når skattyteren eier mindre enn 8 tilsvarende boliger,
- bolighus for utleie, herunder leiegårder, selv om det er næringsvirksomhet å leie den ut og
- gårdsbruk og/eller skogbruk, for såvidt gjelder inngangsverdien for ikke avskrivbare deler, selv om driften har vært ansett som næringsvirksomhet.

### **12.3 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	Prosent for oppregulering av kostpris	Ervervsår	Prosent 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
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

#### ***12.4 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.

#### ***12.5 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 nødvendige dokumentasjoner som vedlegg til selvangivelsen for det inntektsår eiendommen er realisert.

### **13 Overgangsregler for arvede formuesobjekter**

#### ***13.1 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 avhendelsen som hovedregel vært skattefri etter de dagjeldende regler. Av den grunn er det gitt overgangsregler hvor inngangsverdien helt eller delvis kan oppreguleres til takstverdi per 1.1.92 eller ved prosentjustering etter tabellen ovenfor. Den ikke-arvede delen kan eventuelt oppreguleres bare ved prosentjustering etter overgangsreglene til tidligere § 43 femte ledd, se tabellen ovenfor. Se FSFIN § 9-8 del I.

Det er en forutsetning for oppregulering at skattyteren den 31.12.1991:

- eiet objektet og
- kunne avhendet det med hel eller delvis skattefri gevinst etter dagjeldende sktl. § 43, 2. ledd, bokstav g, om skattefrihet ved salg av visse formuesobjekter i den utstrekning objektet var ervervet ved arv.

Om fradrag hos deltaker for oppreguleringsbeløp ved selskapets/sameiets realisasjon av slikt formuesobjekt som per 1.1.1992 var tilordnet selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### ***13.2 Fastsettelse av oppregulert inngangsverdi***

#### *13.2.1 Hovedregel*

Ved realisasjon av visse formuesobjekter, kan skattyteren ved gevinstberegning kreve at inngangsverdien fastsettes på grunnlag av følgende alternativ i den utstrekning objektet er ervervet ved arv:

- takst over objektets verdi per 1.1.92 såfremt takst med underlagsdokumenter ble levert ligningsmyndighetene i eiendomskommunen innen 1.7.94 eller
- oppregulering av inngangsverdi etter samme tabell som inntatt foran under pkt. 12.3 «Størrelsen av oppregulering ved gevinstberegning». Om inngangsverdi for arvede objekter, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

Ved realisasjon av deler av den arvede eiendom, må den oppregulerte takstverdi fordeles skjønnsmessig på det som er realisert og det som er beholdt.

#### *13.2.2 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 reduseres eller eliminere en gevinst. Fradrag for tap kan bare kreves i den utstrekning inngangsverdien uten oppregulering er høyere enn vederlaget.

### ***13.3 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 foran.

Følgende arvede formuesobjekter kunne likevel ikke selges skattefritt:

- selgeren i 1991 eller tidligere brukte formuesobjektet i egen næringsvirksomhet eller forretningsforetak bortsett fra:
  - jordbruk
  - skogbruk
  - utleie av leiegårder vesentlig bestemt for beboelse,
- objektet den 31.12.1991 var en art som gikk under dagjeldende § 43, fjerde ledd, f.eks. tomt (herunder bebygget eiendom hvor en tenkt salgsum på dette tidspunkt ville vært vesentlig bestemt av muligheten for grunnens utnyttelse til tomteformål), vannfall, strandrettighet, sandtak mv.,
- overføring av rett til å utta sand mv., overføring av varig bruksrett til eiendom, stiftelse av rett som varig innskrenker rådigheten over eiendom, under forutsetning av at et tenkt vederlag ved et tenkt salg per 31.12.1991 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 av 10.12.1971 nr. 99. Om reglene for oppregulering av inngangsverdi for aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **13.4 Hva er arv**

#### *13.4.1 Etter dødsfall*

Arv er eiendomsovergang i forbindelse med arvelaters dødsfall. I uskiftebo anses arv etter førstavdøde 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.

#### *13.4.2 Gave/arveforskudd*

Skjer utdeling av arvemidler mens arvelater ennå lever, kan det bli spørsmål om mottakeren har ervervet midlene som gave eller arv. Utdelingen - arveforskuddet - vil bli å betrakte som arv når eiendomsoverføringen fremstår 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 i Utv. 1959/154 og i Utv. 1984/734, LRD i Utv. 1981/12, URD i Utv. 1957/237, i Utv. 1984/487 og i Utv. 1987/28.

#### *13.4.3 Enkeltstående utdelinger/skifte av uskiftebo*

Ved enkeltstående utdelinger fra eller 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 formuesgjenstanden anses kommet fra førstavdøde, regnes den 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 i Utv. 1980/173 og FIN i Utv. 1980/632 og
- ved enkeltstående utdeling fra uskiftebo i sin helhet.

Gjenlevende ektefelle er også arving etter førstavedøde (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, 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 i Utv. 1980/632.

### ***13.5 Hvor stor del av formuesobjektet er arvet***

#### *13.5.1 Arv etter dødsfall*

Hele formuesgodet 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. Resten anses kjøpt fra medarvingene.

Er det f.eks. 5 likeberettigede arvinger i et bo uten gjenlevende ektefelle, anses arving som overtar formuesgjenstand på skiftet, å ha arvet en femtedel av hver formuesgjenstand, mens 4/5 anses kjøpt. Overtar de fem arvingene en gjenstand til sameie med 1/5 hver, anses de for å ha arvet hele sin andel i gjenstanden. Intet anses kjøpt. Om størrelse av arvedel, se lov om arv av 3. mars 1972 nr. 5. Om arvedel når eiendommen er overtatt på skifte med åsetesfradrag, se stikkord «Jordbruk - allment».

#### *13.5.2 Gave/forskudd på arv*

Mottaker av arveforskudd som likestilles med arv, anses for å ha arvet hele den mottatte formuesgjenstand 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.

#### *13.5.3 Testamentarving*

Den som ved testament er utpekt til å overta bestemte gjenstander, anses å ha arvet hele formuesgjenstanden. Dette må gjelde selv om skattyteren må tåle avkortning i arvelodden.

Et ønske fra arvelater om at en arving skal overta en bestemt gjenstand er ikke tilstrekkelig. Se HRD i Utv. 1986/289.

#### *13.5.4 Gjenlevende ektefelle*

For gjenlevende ektefelle vil spørsmålet om hvor meget som er arvet avhenge av hva slags formuesordning som gjaldt for vedkommende formuesgjenstand under ekteskapet. Når formuesgjenstanden:

- tilhørte avdødes særeie; regnes gjenlevende ikke for å ha eiet noen del av formuesgjenstanden fra før. Sitter gjenlevende ektefelle i uskiftebo, anses han å ha arvet alt. Sitter gjenlevende ektefelle med formuesgjenstanden etter skifte med de øvrige arvinger, har gjenlevende arvet sin ideelle arveandel av hele gjenstanden.
- tilhørte felleseiet; regnes gjenlevende å ha eiet halvdelen i formuesgjenstanden fra før som boslodd. Sitter gjenlevende ektefelle i uskiftebo, anses han å ha arvet den andre halvpart. Sitter gjenlevende ektefelle med formuesgjenstanden etter skifte med de øvrige arvinger anses han å ha arvet sin ideelle arveandel av den andre halvpart av gjenstanden, eller
- tilhørte gjenlevendes særeie; regnes ingen del som arvet.

Særeie som skal behandles som felleseie ved død, følger reglene for særeie helt ut, se URD i Utv. 1962/487.

#### *13.5.5 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.

#### **13.6 Formelle regler**

Frist for å levere taksten gikk ut 1. juli 1994. Ligningsmyndighetene har ikke adgang til å forlenge fristen.

Ligningsmyndighetene skulle fatte vedtak om å forkaste krav om takst senest 1. november 1994 hvis skattyteren ikke oppfylte betingelsene i daværende sktl. § 43, 2. ledd, bokstav g (ervert ved arv). Hvis slikt vedtak ikke er fattet skal ligningsmyndighetene legge til grunn at skattyteren har ervert eiendommen ved arv. Dette gjelder selv om eiendommen er ervert 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.

#### **14 Overgangsregler for eiendommer ekspropriert før 1972**

Gevinst ved ekspropriasjon mv. av fast eiendom, benyttet til ervert av ny fast eiendom etter lov av 3. juli 1953 nr. 8 innen fristen etter overgangsreglene, kommer til fradrag i inngangsverdien for den nye eiendom.

#### **15 Overgangsregler for aktiva i samvirkeforetak**

Om inngangsverdien per 1.1.92 for aktiva i samvirkeforetak, se stikkord «Samvirkeforetak».

#### **16 Overgangsregler for aksjer som kunne selges skattefritt per 31.12.91**

Om adgangen til oppjustering av inngangsverdien for aksjer som kunne selges skattefritt ved utgangen av 1991, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

#### **17 Overgangsregler for selskap/sameier som deltakerlignes etter nettometoden**

Om inngangsverdien i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **Innsynsrett - allmennheten**

*Lignl. § 3-13 nr. 5 og § 8-8. Lov av 19. juni 1970 nr. 69 om Offentlighet i forvaltningen. Retningslinjer av 8. august 1991 for innsyn i og utskrift av skatteliste (lignl.).*

### **1 Innsyn**

I utgangspunktet er det ikke innsynsrett i opplysninger som ligningsmyndighetene har taushetsplikt om, se «Taushetsplikt». Dette gjelder imidlertid ikke opplysninger vedrørende skattyters egne forhold, se stikkord «Innsynsrett - egne forhold».

Allmennheten har likevel rett til innsyn i de opplysninger som går frem av de offentlig utlagte skattelister (utleggslistene). Om hvilke opplysninger som fremgår av disse, se lignl. § 8-8.

Opplysninger fra skattelisten skal ikke stilles til disposisjon eller offentliggjøres før den er utlagt. Følgelig vil opplysninger ikke kunne tas inn i avisene samme dag som skattelister legges ut dersom avisen kommer ut før utleggstidspunktet. Innholdet av de offentlig utlagte skattelister skal være tilgjengelig for den som krever innsyn i disse også etter utleggingsperioden. Innsynsretten omfatter også senere endringer.

Begjæring om innsyn skal rettes til ligningskontoret. Avslag på krav om innsyn kan påklages til fylkesskattekontoret.

## **2 Gjennomføring**

I utgangspunktet skal innsynsretten i opplysningene i skattelisten gjennomføres ved at utleggslisten gjøres tilgjengelig for allmennheten ved personlig fremmøte.

### **2.1 Utskrift**

Allmennheten har ikke krav på utskrift av opplysninger i utleggslistene.

Tillater arbeidssituasjonen på kontoret det, kan ligningsmyndighetene i rimelig utstrekning gi skriftlig opplysning om inntil fem navngitte personer til andre.

## **3 Masseopplysninger**

Alle henvendelser om utlevering av masseopplysninger skal rettes direkte av vedkommende til det foretak som etter avtale med SKD skal effektivere bestillingen. Ligningskontorene skal ikke føre kontroll med hvem som får utlevert kopier av skattelister som masseopplysninger.

Utlevering av masseopplysninger skal ikke finne sted før ligningen er lagt ut.

# **Innsynsrett - egne forhold**

*Lignl. § 3-4 og § 3-13 nr. 6. Veiledende retningslinjer av 26. januar 1984 (lignl.).*

## **1 Generelt**

I dette stikkord behandles bare skattyters rett til innsyn vedrørende egen ligning ut over allmennhetens innsynsrett. Om allmennhetens rett til å få opplysninger, se stikkord «Innsynsrett - allmennheten».

Hovedregelen om skattyters innsyn i dokumenter vedrørende egen ligning står i lignl. § 3-4. Denne bestemmelsen suppleres med regler i lov av 19. juni 1970 nr. 69 om offentlighet i forvaltningen og lov av 14. april 2000 nr. 31 om behandling av personopplysninger.

Reglene i ligningsloven § 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 eller søknad om ettergivelse av skatt, vil følge reglene i lov av 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 Dokument**

### **2.1 Generelt**

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, skriftveksling 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. I nemndsprotokollen er det som er innført fra hvert møte ett dokument.

Om opplysninger lagret elektronisk, se nedenfor.

### **2.2 Hovedregel**

Som hovedregel har en skattyter rett til å kreve innsyn i alle saksdokumenter som angår hans ligning, herunder ektefellens selvangivelse, men ikke selvangivelse for meldepliktig samboer. En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattytters forhold, selv om opplysningen har betydning for ligningen av den første skattyteren. Se imidlertid Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN i Utv. 1986/52.

Om unntak, se nedenfor.

En skattyter har krav på innsyn i alt som er protokollert vedrørende 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 i Utv. 1987/557.

### **2.3 Unntak**

#### **2.3.1 Generelt**

Unntakene for innsynsrett 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».

#### **2.3.2 Under ordinær ligningsbehandling**

Skattyter kan ikke kreve innsyn under ordinær ligningsbehandling før ligningen for det år dokumentet gjelder er lagt ut.

#### **2.3.3 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.

#### **2.3.4 Interne arbeidsdokumenter**

Skattyter har ikke rett til innsyn i dokumenter som er utarbeidet til bruk for saksforberedelsen av ligningsforvaltningen eller av valgt, oppnevnt eller engasjert sakkyndig. Ligningsforvaltningen består av Skattedirektoratet, fylkesskattekontor og ligningskontor, men ikke Finansdepartementet.

Skattytere som ber om innsyn i forslag til vedtak i endringssak skal likevel som hovedregel gis innsyn i dette, med mindre det foreligger tungtveiende grunner for å nekte skattyter innsyn. Skattyters innsynsrett gjelder fra det tidspunkt det foreligger et ferdig utarbeidet forslag til vedtak.

Det forutsettes at det sjelden vil være grunnlag for å nekte skattyter innsyn etter denne bestemmelsen. Det må i så fall skje etter en konkret vurdering av om det foreligger tungtveiende grunner i den enkelte sak, og ikke generelt under henvisning til kontorets ressursituasjon, fremdrift i saken eller andre generelle hensyn. Se for øvrig brev fra SKD av 05.11.02.

Unntaket fra innsynsrett gjelder likevel ikke rapport om bokettersyn eller befaringsrapport. Slik rapport skal alltid oversendes den rapporten gjelder, se forskrift om bokettersyn mv. av 23. desember 1983 nr. 1839 (lignl.) § 6.

#### *2.3.5 Dokumenter uten selvstendig betydning*

Ligningsmyndighetene kan holde tilbake dokument som ikke har hatt eller vil få selvstendig betydning for noen ligningsavgjørelse.

#### *2.3.6 Hensynet til kontrollarbeidet*

Når hensynet til ligningsmyndighetenes kontrollarbeid tilsier at skattyter ikke bør gis innsyn i dokumentene, kan ligningsmyndighetene holde dokumentene tilbake. Ligningsmyndighetene avgjør hvor lenge betingelsene er til stede for å holde dokumenter tilbake av hensyn til kontrollarbeidet.

#### *2.3.7 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. Dette vil f.eks. gjelde dokumenter som er utarbeidet til bruk i rettssak om ligning eller til behandling av søknad om ettergivelse av skatt.

#### *2.3.8 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 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 deler av forslag til vedtak i endringssak.

#### *2.3.9 Taushetsplikt*

Om forholdet til taushetsplikten, se FIN i Utv. 1986/52 og stikkordet «Taushetsplikt».

### **3 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 opplysninger/resultater dette gjelder. Videre kan skattyter kreve å få kjennskap til innholdet av opplysninger/resultat som gjelder hans egne forhold. Det gjelder de samme unntak fra innsynsrett i opplysninger lagret elektronisk som for dokumenter på papir, se ovenfor under pkt. 2 «Dokument».



Når noen har krav på innsyn i et dokument som ikke er papirbasert, skal vedkommende organ gi den nødvendige bistand.

#### **4 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.

#### **5 Hvem har innsynsrett**

##### ***5.1 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.

##### ***5.2 Fullmektig***

Innenfor rammen av fullmakten har en fullmektig krav på samme innsyn som skattyter selv, se stikkord «Fullmektig».

##### ***5.3 Personlige skattytere***

###### ***5.3.1 Ektefeller/registrerte partnere***

Når det gjelder ektefellers innsynsrett i hverandres ligningsmessige forhold, se stikkord «Taushetsplikt».

###### ***5.3.2 Samboere***

Samboere kan ikke gis opplysning som vedrører den annens ligning. Dette gjelder selv om samboerne er meldepliktige.

###### ***5.3.3 Umyndige***

Verge har for ivaretagelse av vergemålet samme innsynsrett som tilligger den umyndige.

##### ***5.4 Deltakerlignet selskap/sameie***

Selskap hvor deltakerne deltakerlignes etter nettometoden har innsynsrett i dokumenter som angår fastsettelse av formue og inntekt fra selskapet eller sameiet. Det samme gjelder deltakerne.

Den som får tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra selskapet ved identifikasjon, kan ikke av den grunn gis opplysninger som etter reglene er underlagt taushetsplikt, f.eks. hvordan selskapets alminnelige inntekt er fastsatt. Øvrige opplysninger av betydning for beregning og fordeling av personinntekten kan det gis innsyn i. Dette gjelder f.eks. opplysninger som fremgår av «Skjema for beregning av personinntekt» (RF-1224).

##### ***5.5 Upersonlige skattytere***

###### ***5.5.1 Aksjeselskap mv.***

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes verdsettelse 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.

Den som får tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra selskapet, enten som eier eller gjennom identifikasjon, kan ikke av den grunn gis opplysninger som etter reglene er underlagt taushetsplikt, f.eks. hvordan selskapets alminnelige inntekt er fastsatt. Øvrige

opplysninger av betydning for beregning og fordeling av personinntekten kan det gis innsyn i. Dette gjelder f.eks. opplysninger som fremgår av skjema «Skjema for beregning av personinntekt» (RF-1224).

Om RISK se stikkord «Taushetsplikt» under pkt. 6.5.4 «Aksjeselskap og aksjonærer mv.».

Aksjonærene kan ikke gis opplysninger om grunnlaget for fastsettelse av formuesverdien på aksjer i selskapet.

#### *5.5.2 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 av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 101. Bobestyreren og skifteretten har vanlig innsynsrett vedrørende boets ligning.

#### *5.5.3 Dødsbo*

Bobestyrer, alle arvinger i fellesskap eller den som har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, f.eks. i skifteattest, har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger vedrørende avdødes ligning. Den samme rett har skifteretten når boet skiftes av retten. Den enkelte arving har ikke rett til å kreve opplysninger.

## **6 Formelle regler**

### ***6.1 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.

### ***6.2 Kravets form***

Krav om innsyn kan fremmes både muntlig og skriftlig.

### ***6.3 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 skattyteren selv har utferdiget.

Det er ikke adgang til å kreve betaling for kopier.

## ***6.4 Avslag***

### ***6.4.1 Begrunnelse***

Et avslag på krav om dokumentinnsyn er et forvaltningsvedtak og skal begrunnes skriftlig. Begrunnelsen må minst inneholde henvisning til den bestemmelsen under lignl. § 3-4 nr. 2 som er grunnlag for avslaget. Det skal alltid gis opplysninger om klageadgang og frist for klage.

### ***6.4.2 Klage***

Avslag på krav om dokumentinnsyn kan påklages til fylkesskattekontoret når avslaget er gitt av ligningskontoret, og til Skattedirektoratet når avslaget er gitt av fylkesskattekontoret eller et sentralskattekontor. 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 overligningsnemnda eller høyere nemnd.

# Jan Mayen

- *Lov av 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen.*
- *Stortingsvedtak av 5. desember 2001 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for budsjetterminen 2002.*
- *Lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.*
- *Skd melding nr. 2/2002.*
- *Forskrift av 22. desember 1997 nr. 1432 om fastsettelse og innkreving av avgifter til folketrygden for personer som har lønn som er skattepliktig etter lov av 29. november 1996 nr. 69 om skattlegging av personer på Jan Mayen (ftrl.).*
- *Forskrift av 20. desember 2001 nr. 1584 om takseringsregler til bruk ved beskatning ved trekk i lønn mv. (lønnstrekkordningen) av personer som skattlegges på Svalbard i inntektsåret 2002 etter lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.*

## 1 Generelt

Jan Mayen er ikke som Svalbard et eget beskatningsområde eller særskilt skattedistrikt. Ved opphold på Jan Mayen vil skattyter aldri anses bosatt der. Skattyter skal anses bosatt på fastlandet i den kommune som følger av de vanlige reglene. Oppholdt skattyter seg på Jan Mayen 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 kommune på fastlandet som han sist var bosatt i før han reiste til Jan Mayen.

## 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 som varer sammenhengende i minst 30 dager, og
- sykepenger etter kapittel 8 i ftrl. når
  - ytelsen mottas mens skattyter oppholder seg på Jan Mayen
  - oppholdet varer sammenhengende i minst 30 dager og
  - vedkommende var i aktivt arbeid på Jan Mayen da retten til utbetaling oppstod

Alle tre vilkårene må være oppfylt.

Er det enkelte opphold på Jan Mayen under 30 dager, skattlegges ingen del av lønn mv. etter de særskilte reglene for Jan Mayen. Inntekt utenom lønn mv. blir aldri skattlagt etter disse reglene.

Ved vurderingen av hva som anses som sammenhengende opphold, gjelder de samme regler som for Svalbard, se stikkord «Svalbard - ligning på fastlandet» under pkt. 3.2.1 «Sammenhengende opphold på Svalbard».

## 3 Skattetrekk i lønn

### 3.1 Trekk for skatt og trygdeavgiftsatser

Skattetrekk i lønn til skattytere som har stasjon på Jan Mayen skal foretas med den prosentsatsen som er fastsatt i Stortingets årlige vedtak om skatt til Svalbard. For 2002 er

skattesatsen 6 pst. 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 7,8 pst., se nedenfor under pkt. 6 «Personinntekt».

### **3.2 Grunnlag for skattetrekk**

Den skatt som skal svares av arbeidsinntekt på Jan Mayen, er en ren lønnskatt som regnes av bruttolønn. I bruttolønnen inngår verdien av fri kost og losji med kr 86 per døgn. Det skal ikke gjøres noen fradrag i bruttolønn, heller ikke for minstefradrag, pensjonsinnskudd, fagforeningskontingent, underholdsbidrag mv. ved beregning av skatten.

### **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 skatteoppkreveren i skattyters bostedskommune på fastlandet. Arbeidsgiveren må merke innbetalingskortet «JanMayen-skatt».

For hver innbetaling må arbeidsgiveren sende oppgave som inneholder opplysninger om den enkelte arbeidstakers fødselsnummer og navn, trukket «Jan Mayen-skatt», trukket trygdeavgift og eventuelt påleggstrekk.

## **4 Skattestedet**

Etter § 3 i Jan Mayen-skatteloven skal skatten tilfalle den kommune der skattyteren etter vanlige norske skatteregler anses bosatt. Skatteoppkreveren skal holde skatten utenfor det særskilte skatteregnskapet. Beløpet føres direkte til inntekt i kommuneregnskapet. Dette gjelder ikke trukket trygdeavgift. Trygdeavgiften skal godskrives skattyteren som forskuddstrekk ved det ordinære avregningsoppgjøret.

## **5 Kontrollberegning**

Trekket for skatt i Jan Mayen-lønn skal være endelig oppgjør for skatten (skatt til kommune, fellesskatt og toppskatt). Det skal derfor ikke foretas ordinær ligning av lønnsinntekten med etterfølgende avregning. Ligningskontoret skal derimot under ligningsbehandlingen foreta kontrollberegning av Jan Mayen-skatten.

Ved kontrollberegningen legges bruttolønn med eventuelt tillegg for verdi av fritt opphold til grunn for skatteberegningen. Det gis ikke fradrag for kostnader. Inntektsskatten på lønn for 2002 er 6 pst.

Så snart skatteberegningen er kontrollert skal ligningskontoret sende melding med oppgave over den beregnede Jan Mayen-skatten til skatteoppkreveren. Skatteoppkreveren kontrollerer at beregnet skatt stemmer med det forskuddstrekk arbeidsgiveren har innbetalt. I tilfelle beløpet ikke stemmer og differansen utgjør et ikke uvesentlig beløp, må skatteoppkreveren ta saken opp med arbeidsgiveren og eventuelt få skattetrekket rettet.

For at skatteoppkreveren skal kunne identifisere inkommet trekk, bør ligningskontoret gi en kort melding om at skattyteren har oppebåret inntekt som er underlagt trekk etter disse spesielle regler.

## **6 Personinntekt**

### **6.1 Generelt**

Personinntekt skal på vanlig måte fastsettes av ligningskontoret for skattyterens bostedskommune. Har arbeidstakeren også hatt personinntekt på fastlandet, er det den samlede personinntekt som skal fastsettes og tas med i skattelisten og skatteoppgjøret. Skattyteren vil på denne måten på skatteoppgjøret få opplysninger om samlet personinntekt og pensjonspoeng.

### **6.2 Trygdeavgift**

Arbeidstakere som i inntektsåret 2002 går inn under Jan Mayen-skatteloven skal svare trygdeavgift med 7,8 pst. av personinntekt på Jan Mayen.

### **6.3 Toppskatt**

Det skal ikke svares toppskatt av personinntekt på Jan Mayen.

### **7 Arbeidsgiveravgift**

Det skal ikke svares ordinær arbeidsgiveravgift av lønn som skattlegges etter Jan Mayen-skatteloven (0-sats).

Dersom en arbeidstaker mottar godtgjørelse på mer enn 16 G fra samme arbeidsgiver for arbeid på Jan Mayen, eller for arbeid på Jan Mayen og fastlandet, skal det som for fastlandet svares en særskilt avgift etter en sats på 12,5 pst. på det som overstiger 16 G.

### **8 Lønnsinnberetning**

Inntekten på Jan Mayen samt antall dager, trukket skatt og trygdeavgift, skal oppgis i kode 914-A i lønns- og trekkoppgaven. Arbeidsgiver må benytte den manuelle blanketten for lønns- og trekkoppgave.

## **Jordbruk - allment**

*Sktl. § 3-3 (2) bokstav f, § 4-2 (1) bokstav h,, § 4-11 (1), § 7-10 (2), § 8-1 (1) bokstav c og d, og (3) til (5). Forskrift av 16. desember 1998 nr. 1236 om overgangsregler til lov om årsregnskap mv. Skattedirektoratets takseringsregler.*

### **1 Jordbruksvirksomhet**

#### **1.1 Hva regnes som jordbruksvirksomhet**

For at det skal foreligge en jordbruksvirksomhet må de generelle vilkår for å anses som næringsvirksomhet være oppfylt. Se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».Vilkårene som må være oppfylt for at en næring kan anses som jordbruksvirksomhet er fastsatt i «Forskrift 05.10.1970 nr. 2 (Nr. 38) om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk» (mval).

Som generelt utgangspunkt gjelder at jordbruksvirksomhet omfatter 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 ligned særskilt, anses imidlertid ikke som jordbruk.

For anvendelsen av de spesielle skatteregler for jordbruket er det avgjørende å fastslå om det foreligger jordbruksvirksomhet. Da det er noe forskjellige vilkår i forhold til de enkelte regler, er det nedenfor vist til de aktuelle stikkord:

For avgjørelse av:

- om det skal nyttes mellomomsats ved beregning av trygdeavgiften, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng»
- hvem som er berettiget til jordbruksfradrag, se nedenfor under pkt. 11.3 «Hvem er berettiget til jordbruksfradrag?»
- om våningshuset skal regnskaps- eller prosentlignes, se nedenfor under pkt. 10.7.1 «Våningshus»
- om hvilke vilkår som må være oppfylt for at et bruk anses som «alminnelig gårdsbruk» ved anvendelse av reglene om realisasjon, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

Har skattyter inntekt av annen virksomhet enn den typiske jordbruksvirksomhet, må det avgjøres hvorvidt inntektene/kostnadene kan regnes som en del av jordbruksvirksomheten eller om de skriver seg fra annen selvstendig næringsvirksomhet.

### ***1.2 Spesielt om bortleie/bortforpaktning***

Hvis jordveien bortleies/gården bortforpaktes må det vurderes konkret hvorvidt eierens inntekt skal anses å være passiv kapitalinntekt, eller om han skal anses å drive jordbruksvirksomhet.

Om forpaktning for øvrig, se stikkord «Jordbruk – forpaktning».

### ***1.3 Opphør av næringsvirksomhet***

Om opphør av næringsvirksomheten som sådan, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

## **2 Regnskapsplikt**

### ***2.1 Generelt***

Om hvem som har full eller begrenset regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### ***2.2 Overgangsregler***

Etter overgangsbestemmelsene i ny regnskapslov kan alle regnskapspliktige velge å vente med å følge de nye reglene om registrering og dokumentasjon i regnskapsloven kap. 2. For næringsdrivende innen jordbruk innebærer dette at de tidligere reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger (bokføring) i lignl. kap. 5 med forskrifter, slik reglene var per 31. desember 1998, kan følges inntil videre.

Selv om en i regnskapet følger overgangsreglene, vil ikke dette få noen betydning for den skattemessige tidfestingen.

## **3 Revisjonsplikt**

I personlig drevet jordbruk er det bare revisjonsplikt dersom virksomheten har full regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd. Om revisjonsplikt for aksjeselskap og ansvarlig selskap, se stikkord «Regnskap - revisjon».

## **4 Næringsoppgave mv.**

### ***4.1 Enmannsforetak og deltakerlignet selskap***

Enmannsforetak og deltakerlignet selskap innenfor jordbruk og gartneri kan ved innlevering av selvangivelse/selskapsoppgave for inntektsåret 2002 velge om de vil nytte «Næringsoppgave for jordbruk, gartneri og lignende» (RF-1007) med tilleggsskjema (RF-1012) eller «Næringsoppgave 1» (RF-1175) med nytt «Tilleggsskjema for næringsdrivende som driver jordbruk/gartneri og/ eller skogbruk, reindrift, pelsdyrnæring» (RF-1177).

Sammen med jordbruksinntekten, på samme næringsoppgave, skal det tas med bruttoinntekt fra eventuell annen virksomhet, dersom denne ikke overstiger kr 30. 000. Drives annen virksomhet med omsetning over kr 30.000, skal det leveres et eget eksemplar av Næringsoppgave 1 for denne virksomheten.

Et ekstra eksemplar næringsoppgave skal nyttes for jordbruksdelen når jordbruket utgjør en del av et foretak som består av flere næringer. Dette gjelder også for aksjeselskap og deltakerlignet selskap. Næringsoppgave skal også leveres etter opphør av jordbruksnæring dersom det gjenstår beløp på noen saldo (positivt eller negativt) eller på gevinst- og tapskonto.

Velger skattyteren å levere «Næringsoppgave 1», skal det også leveres Avskrivningsskjema (RF-1084). Skjema for beregning av personinntekt (RF-1224) og skjema for gevinst- og tapskonto (RF-1219) må leveres når dette er aktuelt.

#### **4.2 Aksjeselskap**

Aksjeselskap må alltid levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167) og «Avskrivningsskjema» (RF-1084). Aksjeselskaper som driver jordbruk skal i tillegg enten levere nytt «Tilleggsskjema for næringsdrivende som driver jordbruk/gartneri og/ eller skogbruk, reindrift, pelsdyrnæring» (RF-1177) eller den særskilte næringsoppgaven for jordbruk (RF-1007) med tilleggsskjema (RF-1012).

### **5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave**

For ansvarlig selskap, driftsfellesskap mv. som skal deltakerlignes etter nettometoden, herunder indre selskaper, skal det leveres «Selskapsoppgave for ansvarlige selskap mv 2002» (RF 1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1233). Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1221). Se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **6 Erverv av jordbrukseiendom**

#### **6.1 Kostprisoppgave**

Ved kjøp eller annen overtakelse av jordbrukseiendom (med eventuelt skogbruk), skal den nye eier innen selvangivelsesfristens utløp for overtakelsesåret levere utfylt kostprisoppgave (RF-1013). Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp til og utvidelse av jordbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt, eventuelt skifteoppgjør, melding til skattefogden om arv eller gave, eventuelt oppgave fra skattefogden om avvikende verdsettelse. Kostprisoppgaven skal vise samlet inngangsverdi (kostpris) og fordelingen på de ulike aktivaposter.

#### **6.2 Inngangsverdi (kostpris)**

##### **6.2.1 Generelt**

Om inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi».

##### **6.2.2 Kapitalisert verdi av kår**

Kårets årlige verdi kapitaliseres etter faktorer basert på kårtakernes alder ved eiendomsoverdragelsen. Kapitalverdien anses som en del av vederlaget for de overtatte eiendeler i den utstrekning det dreier seg om ytelser i form av naturalier fra gårdsbruket. Dette kan bestå av borett, husdyrprodukter, planteprodukter, brensel ol. Betingelsen for kapitalisering av kår er at det virkelig skal erlegges en ytelse fra kjøperen av eiendommen.

Kontantkår som helt eller delvis trer i stedet for produkter, vil også bli godtatt for oppkapitalisering. Den delen av kontantkår som overstiger rammen av et vanlig naturaliekår kan ikke oppkapitaliseres. Spørsmålet om en årlig kontantytelse ligger innenfor rammen av et vanlig naturaliekår må avgjøres konkret.

### *6.2.3 Kapitaliseringsfaktorer for kårytelser*

Om kapitaliseringsfaktorer for kårytelser, se RF-1014 «Rettledning ved utfylling av kostprisoppgave (RF- 1013) til bruk ved overtakelse av landbrukseiendom».

## **6.3 Fordeling av inngangsverdi (kostpris)**

### *6.3.1 Generelt*

Den samlede kostpris som fremgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for fordelingen på de enkelte formuesgjenstander. Det vises til rettledningen til kostprisoppgaven (RF-1014). Kostprisen skal fordeles forholdsmessig på de ulike aktivaposter etter antatt omsetningsverdi, eventuelt innen rammen av fastsatt arveavgiftsgrunnlag, for hver aktivapost.

Ligningsmyndighetene skal ta standpunkt til fordelingen. Dersom skattefogden ved arveavgiftsberegningen har verdsatt de ulike aktivaposter enkeltvis, kan ligningsmyndighetene ikke sette verdien høyere på noen av aktivapostene, selv om andre settes tilsvarende lavere.

### *6.3.2 Hel buskap*

Ved kjøp eller erverv av hel buskap som arv eller gave, beregnes verdien av de enkelte dyregruppene etter gjennomsnittspris, men samlet verdi må tilsvare kjøpesummen/arveavgiftsgrunnlaget. Ved fordelingen på dyregrupper kan det være praktisk å legge til grunn det verdiforhold mellom gruppene som fremkommer ved bruk av formuessatser for buskap i takseringsreglene (se § 3-1-3 «Varelager, Buskap og Oppdrettsfisk»).

Enhetsprisen avrundes til nærmeste kr 10.

Hester må alltid føres opp enkeltvis med navn, alder og kjøpesum/ervervssum.

### *6.3.3 Melkekvote*

Verdien av melkekvote skal føres som egen post i kostprisoppgaven.

Melkekvote som kjøpes under ett med eiendommen føres opp i kostprisoppgaven (RF-1013) avsnitt III post 1c. Kostprisen settes i disse tilfellene som utgangspunkt til 15 pst. av kvotens markedsverdi etter forskrift av 17. desember 1997 om Kvoteordningen for melk (fastsatt av Landbruksdepartementet).

I forskriftens § 21 er det gitt følgende satser for melkekvotes markedsverdi:

De første 100 000 liter kumelk      Kr 4,50 per liter



De neste 100 000 liter kumelk	Kr 2,25 per liter
Kvoter over 200 000 liter kumelk	Ingen kompensasjon
De første 50 000 liter geitemelk	Kr 6,75 per liter
De neste 50 000 liter geitemelk	Kr 3,40 per liter
Kvoter over 100 000 liter geitemelk	Ingen kompensasjon

Dersom verdsettelsen i enkelttilfeller blir klart urimelig, kan den fastsettes etter nærmere skjønn. Som en følge av dette vil det måtte foretas en forholdsmessig reduksjon av de andre elementene som inngår i kostprisen for den faste eiendommen i jordbruket.

#### *6.3.4 Varelager*

Lageret som overtas, må verdsettes særskilt med utgangspunkt i omsetningsverdien som varelager. Ved overtaking i sommerhalvåret kan det bli aktuelt å foreta verdsettelse av avling på rot. Verdien av avling på rot bør i det minste tilsvare kostnader til våronnarbeid, såfrø, gjødsel mv., jf. SKD i Utv. 1959/25.

#### *6.3.5 Maskiner og redskaper*

I arve-/gavetilfellene skal verdien av maskiner og redskaper ikke settes høyere enn det som kan oppnås ved samlet salg, se URD i Utv. 1988/323.

### **7 Skattestedet**

Formue i og inntekt av jordbruk skal for personlig skattytere skattlegges i den kommune hvor eiendommen ligger.

### **8 Formue**

#### ***8.1 Fast eiendom***

Formuesverdien av jordbrukseiendom fastsettes under ett for driftsbygninger, våningshus, føderådsbolig, jord og grunn utenom særskilt lignet skog.

Bortfestede tomter som utgjør en del av eiendommens driftsgrunnlag, skal verdsettes under ett med resten av eiendommen. Om prinsippet for verdsetting, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

Husbehovsskog skal verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Om hva som anses som husbehovsskog, se nedenfor under pkt. 10.27 «Husbehovsskog».

Naturforekomster som har spesiell verdi, som f.eks. grus, verdsettes under ett med jordbruket. Drives f.eks. grusforekomst som egen næringsvirksomhet, skal den verdsettes særskilt.

Overgang fra bruttoligning til prosentligning av våningshus når gårdsbruket ikke lenger er å anse som næringsvirksomhet, gir ikke anledning til endring av ligningsverdien på eiendommen.

#### ***8.2 Melkekvote***

Formuesverdi av melkekvoter verdsettes under ett med jordbrukseiendommen. Dette gjelder uansett om melkekvoten er ervervet mot vederlag etter 1. januar 1997, eller om den er opprinnelig. Jordbrukseiendommens ligningsverdi må således vurderes ved erverv eller frasalg av kvote. Endring av ligningsverdien er skjønnsmessig, og er ikke nødvendigvis lik omsetningsverdien på melkekvoten. Det er den langsiktige endring av jordbrukseiendommens

verdi som følge av kvoteendringen som skal vurderes i denne sammenheng. Dersom gjeldende ligningsverdi har 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 bortfalle dersom utslaget av å ta hensyn til kvoteendringen antas ubetydelig.

### **8.3 Rettigheter**

Rettigheter skal medtas i verdien av jordbrukseiendommen, dette gjelder f.eks. allmenningsrett. Se for øvrig stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

### **8.4 Verdssettelse av buskap**

Buskap verdsettes som formue etter verdien oppført i sluttstatus.

#### **8.4.1 Hester**

Hester i jordbruk av eget oppal skrives opp med økningen i tilvekst etter tilvirkningsverdien hos eieren fram til 3 års alder. Innkjøpte hester settes til samme verdi som hester av eget oppal, jf. Takseringsreglene § 3-1-3.

#### **8.4.2 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 verdsettelsen av dyr av eget oppal er inntatt i Skattedirektoratets takseringsregler § 3-1-3, se gul del bak i boken.

Innkjøpte dyr av storfe, griser, sauer og geiter til fornyelse eller utvidelse av egen buskap, føres i balansen/statusføres i sluttstatus etter samme satser som for dyr av eget oppal, selv om innkjøpsprisen er betydelig høyere.

#### **8.4.3 Innkjøpte fôringsdyr**

Innkjøpte fôringsdyr (av alle slag), med tanke på salg som slakt eller som livdyr, skal verdsettes til tilvirkningsverdi, se stikkord «Varebeholdning». De skal i sluttstatus settes til innkjøpspris (eventuelt arveavgiftsgrunnlag) med tillegg av beregnede fôrkostnader fram til årsskiftet.

#### **8.4.4 Verpehøner og kyllinger**

Verpehøner og kyllinger som skal settes inn i eggproduksjon skal verdsettes til slakteverdien ved årets slutt. Slakteverdien fastsettes i Skattedirektoratets takseringsregler § 3-1-3.

### **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.

Fast teknisk utstyr i driftsbygninger skal alltid formueslignes sammen med driftsbygningene selv om utstyret etter avskrivningsreglene inngår på saldogruppen «driftsløsøre». Formuesverdien på driftsløsøregruppen reduseres bare hvor det kan påvises at salgsværdien utenom fast teknisk utstyr ligger lavere enn saldoverdien.

### **8.6 Lager**

Den del av egenprodusert lager som regnes å gå med til gårdsdriften, så som fôr, frø, settepoteter o.l., er ikke skattepliktig formue.

Avlingslageret som skal selges, er skattepliktig formue med den verdi som lageret er ført opp med ved årets slutt, se Skattedirektoratets takseringsregler § 3-1-3.

Mengden av varer på lageret skal alltid tas med så nær opp til den faktiske som mulig.

Innkjøpte varer som f.eks. kraftfôr, kunstgjødsel, drivstoff, diverse materialer o.l. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal medtas som formue etter innkjøpsprisen tillagt eventuell frakt.

Innkjøpt grovfôrlager som er i behold ved årets utgang, er skattepliktig formue og verdsettes til innkjøpspris.

### **8.7 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget**

Om økning av formuesverdi der det er fastsatt et høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» og Takseringsreglene § 2-1-5 «Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de ligningsmessige formuesverdier».

## **9 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Om tidfesting av inntekter og kostnader for fullt og begrenset regnskapspliktige, se stikkordene «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (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 tillempningsordning vil bare være aktuell under forutsetning av fortsatt næringsvirksomhet. Ved opphør av jordbruksnæringen vil hovedregelen om at inntektene skattlegges i opptjeningsåret komme til anvendelse. Dette innebærer at produksjonstilskudd mv. ved opphør av jordbruksnæringen medtas i opphørsåret og at tilskuddet inngår i beregningen av personinntekten dette året.

Etterskudd fra meierier og andre salgsorganisasjoner organisert som andelslag, 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 stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

Om gevinst ved uttak av driftsmidler, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### ***9.1 Statussammendrag i næringsoppgaven for jordbruk mv. (RF-1007)***

Endring i verdien av eiendeler i status, f.eks. buskap, varelager (inkl. egenprodusert avling til oppfôring) og driftsmidler i slutten av inntektsåret i forhold til i begynnelsen, virker inn på driftsresultatet gjennom statussammendraget i næringsoppgaven for jordbruk. Dette skjer ved at samlet verdi under jordbruket i sluttstatus legges til årets inntekter, og verdien i åpningsstatus legges til årets kostnader.

## **10 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

### ***10.1 Allmenningsrett***

Utbytte av bruksrett i allmenning, nå normalt i form av allmenningsrabatter på kjøp av materialer mv., er skattepliktig inntekt og inntektsføres ved uttaket, bortsett fra de rabatter som også kan oppnås av ikke bruksberettigede. For trevirke som brukes til vedlikehold av hus og gjerder o.l, vil allmenningsrabatten sammen med det som er betalt for virket, samtidig kunne føres til fradrag. For uttatt virke som brukes til nybygg eller påkostninger, må allmenningsrabatten aktiveres sammen med det beløp 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 også skattepliktig inntekt på lik linje med allmenningsrabatten, og skattlegges det året beløpet blir godskrevet den allmenningsberettigede.

Allmenninger skal uoppfordret gi ligningskontoret oppgave over levert kvantum, pris og rabatt, og eventuell erstatning for bruk av trebesparende virke, spesifisert på den enkelte som har bruksrett i allmenningen.

### ***10.2 Arbeidstøy***

Overtrekkstøy som nyttes ved husdyrbruk, vil kunne kostnadsføres. Nærmere om arbeidstøy, se stikkord «Arbeidstøy».

### ***10.3 Avløsere***

#### ***10.3.1 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 lønnsinnberetning 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 relasjoner.

#### ***10.3.2 Avløserlag***

Avløserlag i jordbruket er skattepliktige som egne skattesubjekter, se FIN i Utv. 1995/689.

Laget har arbeidsgiveransvar for avløsere som får oppdrag gjennom laget. Alle tilskudd fra landbruksmyndighetene inntektsføres hos laget.

#### ***10.3.3 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 lønnskostnader medtas som kostnad i næringsoppgaven. Der brukeren er medlem av avløsering og tilskuddet utbetales til avløseringen, er det godtatt at bare brukerens innbetaling til ringen medtas i næringsoppgaven. Avløsertilskudd ved sykdom betales direkte til brukeren. Ved bruk av kommunal landbruksvikar er det kun den betalte egenandel som medtas i næringsoppgaven.

#### **10.4 Avskrivninger**

Om avskrivning på driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler.

#### **10.5 Bedriftshelsetjeneste**

Kostnader til ordinær legek kontroll og annet forebyggende helsearbeid for gårdbrukeren og hans familie må anses som privatkostnader som ikke kan komme til fradrag i inntektene. Kostnadene vil kunne være fradragsberettiget dersom en gårdbruker tilknyttes fellesordningen for bedriftshelsetjenesten som bygges ut etter retningslinjer gitt av Direktoratet for Arbeidstilsynet.

#### **10.6 Bil**

##### **10.6.1 Generelt**

Om når biler kan godkjennes som driftsmiddel, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader». For jordbrukets vedkommende kan det sjelden bli tale om å godkjenne personbil som driftsmiddel i næringsvirksomhet.

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 stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

Varebil eller lastebil føres på saldogruppe c. Se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### **10.7 Bolig**

##### **10.7.1 Våningshus**

Våningshus/bolig på gårdsbruk skal bruttolignes hos eieren når huset bebos av, og eiendommen drives av, eieren eventuelt i kombinasjon med skogbruk, jf, HRD i Utv. 1996/1127. Det er ikke noe krav at bolighuset har samme bnr. som resten av gården.

I de tilfellene hvor vilkårene for bruttoligning ikke foreligger, skal ligningsmåten for bolighuset vurderes etter de vanlige reglene om prosentligning mv. av bolig- og fritidseiendommer, se «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Våningshuset skal ikke bruttolignes etter reglene om våningshus på gårdsbruk, i tilfeller der:

- eieren bor i huset, og driften av jordbruket er permanent nedlagt. Dette gjelder selv om det er skog til eiendommen
- eieren bruker huset som fritidsbolig, og bruken ikke fyller en fornuftig funksjon i samband med driften av eiendommen
- eieren bor i huset, men jordveien leies bort, og eieren ikke anses å drive jordbruksvirksomhet på eiendommen, se FIN i Utv. 1985/114

- eiendommen er ren gartnerieieendom med produksjon i veksthus. Drives i tillegg produksjon på friland bør en som en praktisk regel anse eiendommen som ren gartnerieieendom dersom mer enn 50 pst. av verdien av salgsproduksjonen kommer fra veksthus. Likestilt med veksthusproduksjon må i denne forbindelse regnes planteskoledrift og blomsterdyrking på friland. At det drives annen spesialisert produksjon, er ikke nok til å frata eiendommen karakter av gårdsbruk så lenge produksjonen foregår på friland
- eiendommen er ren skogbrukseiendom uten tilhørende jordbruk, se Ot.prp. nr. 14 (1984-85) side 7. Dette gjelder selv om det drives jordbruk på forpaktet eiendom.

Ved bruttoligning av våningshuset skal gårdbrukerens skattepliktige fordel ved å bo i våningshuset settes til brutto utleieverdi. Bruttoverdien skal settes til hva det vil koste å leie tilsvarende bolig i vedkommende distrikt. Hvis det ikke er noe reelt leiemarked i distriktet, må skjønnsfastsettelsen ta utgangspunkt i boligens alder, størrelse, standard og beliggenhet. Ved skjønnsutøvelsen kan en også sammenholde nettofordelen over tid med nivået på prosentlignede boliger i distriktet. Da ligningsverdiene på prosentlignede boliger vil kunne variere mye, uavhengig av boligens alder, størrelse, standard og beliggenhet, vil dette imidlertid ikke være noe avgjørende moment for skjønnet. Se «Takseringsreglene - Skattedirektoratets takseringsregler § 3-2-4 «Bruttoverdien av husvær på gårdsbruk».

Kostnader vedrørende våningshuset, herunder kostnader til forsikring, vedlikehold, andel vann- og kloakkavgifter, renovasjonsavgift, feieavgift o.l., kan føres til fradrag. Anskaffelse av boligalarm er en påkostning som må aktiveres. Kostnader til service er fradragsberettiget som vedlikehold. Abonnement hos f.eks. Falken er ikke fradragsberettiget.

På gårdsbruk der våningshuset overhodet ikke blir nyttet, kan bruttohusleie ikke skattlegges (fradrag for forsikringer må likevel kunne kreves). Tilsvarende gjelder der våningshuset består av flere separate boenheter, f.eks. en vertikaldelt bolig, og en eller flere av boenhetene står tomme. Benyttes den «tomme» delen i en viss grad av eieren, vil imidlertid dette kunne trekke i retning av å anse denne delen også som en del av boligen. Rent passiv bruk, f.eks. til oppbevaring av møbler, antas ikke å gi anledning til å beregne leieinntekt eller å gi rett til fradrag. Det er skattyter som må sannsynliggjøre at det kun er tale om rent passiv bruk. Hvis det ikke beregnes leieverdi for den «tomme» delen, kan det som hovedregel heller ikke gis fradrag for vedlikehold, enten dette er innvendig eller utvendig. Foreligger det klare planer om å ta boligen i bruk etter en vedlikeholdsperiode, kan det foreligge fradragsrett for kostnader til vedlikehold.

#### *10.7.2 Eget arbeid*

Om behandling av verdien av eget arbeid på egen bolig utført av gårdbrukeren selv, se stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg».

#### *10.7.3 Underskudd ved drift av våningshus, generelt*

Underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk kan bare føres til fradrag innen rammen av netto virksomhetsinntekt fra jordbruk, skogbruk og/eller pelsdyrnæring som skattlegges hos skattyteren og/eller ektefelle, som lignedes felles eller særskilt, før fradrag for underskudd i andre virksomheter. Dette gjelder selv om slik virksomhet med overskudd skattlegges i en annen kommune enn den kommune hvor underskuddet på våningshuset fradras. Det samme gjelder barns næringsvirksomhet som lignedes hos foreldrene, se stikkord «Barn og ungdom».

Frdrag skal gis for underskudd ved drift av våningshus når jordbruksnæringen viser overskudd, selv om eventuell skogbruk og pelsdyrnæring samlet gir underskudd som oppveier dette overskuddet.

#### *10.7.4 Underskudd ved drift av våningshus, hvilke bolighus omfattes av reglene*

Uttrykket «våningshus på gårdsbruk» omfatter bare våningshus som etter reglene ovenfor skal direktelignes. Drives gården som kompaniskap foreldre/barn, og de bor i hver sin bolig, vil begge boligene komme inn under begrensingsreglene. Har barnet tidligere bodd i prosentlignet bolig på eiendommen, må vedkommende over på regnskapsligning fra det tidspunkt barnet blir deltaker i kompaniskapet. Begrensningen av frdrag for underskudd omfatter ikke:

- frittstående føderådshus når det er flere bolighus på gården, se likevel unntaket ovenfor
- frittstående forpakterbolig når det er flere bolighus på gården
- prosentlignet våningshus som likevel skal ha frdrag for vedlikeholdskostnader, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» og
- våningshus som er fredet etter lov om kulturminner av 9. juni 1978 eller den tidligere lov om bygningsfredning av 3. desember 1920 § 1-3. Det er ikke tilstrekkelig at eiendommen er erklært verneverdig.

#### *10.7.5 Underskudd ved drift av våningshus, underskudd som omfattes av reglene*

Underskudd på drift av våningshus er nettoresultatet vedrørende våningshuset:

- inklusiv bruttofordel ved egen bruk, eventuelle utleieinntekter, utleieverdi for føderådshuset og leieverdi av eventuelt hjemmekontor
- fradratt alle frdragsberettigede driftskostnader som knytter seg til huset, f.eks. forsikringspremie, renovasjon, feieavgift, reparasjons- og vedlikeholdskostnader (i den utstrekning de ikke er dekket av erstatning for delskade ved brann) korrigert for endringer i materiallager og
- andel vann- og kloakkavgift.

Gjeldsrenter, føderådskostnader og eventuelle kostnader vedrørende bruk av våningshus i næring, skal ikke komme til frdrag ved beregning av underskudd på drift av våningshus.

#### *10.7.6 Underskudd ved drift av våningshus, inntekter som underskudd kan trekkes fra i*

Underskuddet skal fratrekkes innen rammen av netto virksomhetsinntekt slik det normalt fremkommer på de respektive næringsoppgaver i de aktuelle virksomheter før frdrag for underskudd på drift av våningshuset. For skogbruk er det eventuelt gjennomsnittsberegnet inntekt som legges til grunn. Jordbruksvirksomhet vil også omfatte inntekt av gartneri og binæringer som kan tas med i næringsoppgaven for jordbruk. Sykepenger som utbetales på grunnlag av virksomhetsinntekt fra jordbruk, skogbruk og pelsdyrnæring, blir å likestille med inntekt fra disse virksomheter når det gjelder å dekke opp underskudd fra drift av våningshus.

Driftsresultatet vil inkludere eventuell bortforpaktningssavgift og årlige erstatninger som skal erstatte tapte avlinger. Det samme gjelder inntekt ved utleie av lakseelv (også gjennom elveeierlag) og driftsbygninger. Skattepliktig gevinst ved salg av grunn (selv om den overføres gevinst- og tapskonto), festeavgifter og årlige utbetalinger for fallrettigheter skal ikke tas med i virksomhetsinntekten som underskuddet kan føres til frdrag mot.

Netto virksomhetsinntekt skal ikke reduseres med gjeldsrenter, jordbruksfradrag eller fremførbare underskudd.

#### *10.7.7 Underskudd ved drift av våningshus, fremføring*

Den del av underskudd på drift av våningshus som skattyteren ikke får dekket i året, kan fremføres etter de vanlige regler i sktl. § 14-6 (1), maksimalt i de 10 etterfølgende år.

Fremført underskudd kan bare nyttes innen rammen av netto virksomhetsinntekt av jordbruk, skogbruk og/eller pelsdyrdrift redusert med årets underskudd i virksomhet (og eventuelt jordbruksfradrag), herunder også fradragsberettiget underskudd ved personlig deltakelse som kommandittist, og etter fradrag for årets underskudd på drift av våningshus, men før fradrag for andre fremførbare underskudd fra tidligere år. Fremførbart underskudd ved drift av våningshus kan fremføres mot inntekt av skogbruk eller pelsdyrnæring etter at jordbruksnæringen er opphørt. Det samme gjelder nettoinntekt fra den opphørte jordbruksnæringen, oppstått ved inntektsføring/kostnadsføring av saldo samt gevinst- og tapskonto, eller skattepliktig gevinst ved salg av gårdsbruket.

#### *10.7.8 Føderådsbolig*

Føderådsmottakerens fordel ved å bo i føderådsbolig/føderådsleilighet settes til brutto utleieverdi uavhengig av hvilket beløp som er ført opp i føderådskontrakten.

Denne verdi inntektsføres først i føderådsyterens næringsoppgave som en avkastning av jordbruket. Samme beløp fører føderådsyteren til fradrag igjen i næringsoppgaven. Kostnader vedrørende føderådsbolig/-leilighet (vedlikehold, forsikringer o.l.) kommer til fradrag som driftskostnader under jordbruket.

Det er ikke begrensninger i fradragsretten for underskudd ved drift av frittstående føderådsbolig (slik tilfelle er for våningshuset på gården) når det er flere bolighus på gården. Er det derimot bare ett bolighus på gården kommer dette inn under begrensningsregelen for våningshus på gårdsbruk, jf. SKD utt. i Utv. 1989/887. Føderådsleilighet i våningshuset kommer også inn under begrensningsregelen.

På gårdsbruk der kårboligen overhodet ikke blir nyttet, kan bruttohusleie ikke skattlegges. Hvis det ikke beregnes leieverdi for den «tomme» delen vil det som hovedregel heller ikke gis fradrag for vedlikehold, enten dette er innvendig eller utvendig. Fradrag for forsikringer må likevel kunne kreves. Foreligger det klare planer om å ta boligen i bruk etter en vedlikeholdsperiode, kan det foreligge fradragsrett for kostnader til vedlikehold.

Dersom føderådsmottakerne bærer alle driftskostnadene skal føderådsboligen prosentlignes hos disse, men uten bunnfradrag. Det må imidlertid fremgå av den opprinnelige føderådskontrakten at alle driftskostnader skal bæres av føderådsmottakerne, og det må være en varig ordning. Det er ikke tilstrekkelig at føderådsmottaker dekker deler av driftskostnadene. Kommunale avgifter og forsikringer vedrørende føderådsbolig vil i alminnelighet avkreves eieren. Når føderådstakerne prosentlignes, skal eieren ikke ha fradrag for disse kostnadene.

Skulle kårlyteren bære kostnadene etter den opprinnelige kontrakten, vil en endring av kontrakten som innebærer at kårsmottakerne heretter skal bære alle kostnadene til vedlikehold, ikke føre til endret ligningsmåte fra bruttoligning til prosentligning.



På gårdsbruk som ikke lenger anses som næringsvirksomhet, skal en for føderådsboligen bruke skjema «Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189).

Om oppgaveplikt for fordel ved å bo i føderådsbolig, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

#### *10.7.9 Røktbolig mv.*

Dersom ansatte på gården disponerer bolig som eies eller leies av arbeidsgiveren, må arbeidsgiveren be ligningskontoret om verdsetting av ytelsene, se stikkord «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 jordbrukerens regnskap uten begrensning.

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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### *10.7.10 Utleie*

Bortleie av rom i gårdens våningshus, seterhus mv. regnes som inntekt av gårdsbruket. Om skatlegging av utleieinntekter når bygningen prosentlignes, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Midlertidig utleie av føderådsbolig, arbeiderbolig o.l. som ligger i tilknytning til de øvrige hus på gården, regnes som en del av jordbruksinntekten.

Ved utleie hvor leieinntekten ikke skal tas med i næringsoppgaven, skal skjema «Årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom» (RF-1189) leveres.

#### *10.7.11 Seksjon i bolig*

Seksjoner som hovedsakelig nyttes til bruk som gir rett til avskrivning, f.eks. lager, verksted o.l, vil kunne avskrives selv om seksjonen ligger i boligbygg. Det forutsettes at seksjonering er tinglyst.

### **10.8 Bonus**

Bonus eller etterbetaling fra slakterier, meierier o.l. som midlertidig overføres til bonusfond, skal inntektsbeskattes etter hvert som bonus mv. besluttet godskrevet, og ikke på det senere tidspunkt da slik bonus utbetales.

### **10.9 Brannvarslingsanlegg**

For kombinert brannvarslingsanlegg for driftsbygning og våningshus, vil kostnadene til sentralenheten og montering av denne kunne avskrives i saldogruppe d. dersom hovedtyngden av de sikrede verdier gjelder driftsbygninger og driftsløst lagret i driftsbygninger. Dette gjelder selv om sentralenheten er plassert i våningshuset.

For slikt anlegg som ikke kan avskrives etter saldoreglene, gis fradrag for en forholdsmessig del av de totale årlige kostnadene som knytter seg til næringsvirksomheten, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelsen som skjer ved slit og elde. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige 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 vil som en rimelighetsløsning kunne brukes til nedskrivning av investeringen.

#### **10.10 Buskap**

Om verdsettelse av buskap, se foran under pkt. 8.4 «Verdsettelse av buskap». Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av buskapen, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Om overføring av gevinst ved realisasjon av hel buskap ved opphør av driftsgren til gevinst- og tapskontoen, se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

#### **10.11 Bygning, skillet mot løsøre**

Om hovedreglene for skillet mellom bygning og løsøre, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 6.11 «Oppdeling av et driftsmiddel».

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 for eksempel 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, forutleggingsutstyr, forheis, måkeanlegg, utgjødslingsanlegg 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 hovedsakelig er anskaffet av hensyn til næringsvirksomheten, godtas som driftsmiddel når det sannsynliggjøres at anlegget blir nyttet til kvalifiserte oppgaver av betydning for næringsvirksomheten, f.eks. føring av hele eller deler av driftsregnskapet. Om hvilken saldogruppe datamaskiner skal inn under, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

#### **10.13 Eget arbeid på bygninger mv**

Verdien av eget arbeid ved bygging av, eller påkostningsarbeider på driftsbygning, føderådsbolig, veianlegg, utleiehytter o.l. anses som skattepliktig inntekt. Ved utmåling av verdien av eget arbeid kan det i praksis legges til grunn en godtgjørelse som tilsvarer tariff lønn til ufaglært arbeidskraft. For det aktuelle inntektsår tas verdien av eget arbeid til inntekt ved at beløpet tillegges inngangsverdien i rubrikk b i status sammendraget på næringsoppgaven sammen med de øvrige investeringer. Beløpet tas også med under avsnitt IV i tilleggsskjemaet. I praksis godtas at skattyter unnlater å inntektsføre verdien av eget arbeid på avskrivbare bygninger og anlegg. Bare det som tas til inntekt kan legges til kostprisen.

Om verdien av eget arbeid på egen bolig, se stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg» og foran under pkt. 10.7 «Bolig».

#### **10.14 Ektefeller**

Om deling av inntekten mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

#### **10.15 Elektrisk kraft**

Det nyttes ofte felles måler for elektrisk kraft brukt privat og i næringsvirksomhet. Den del av kostnadene 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 utstyr som brukes. Uttak av ved fra egen skog samt bruk av parafin eller fyringsolje/diesel til oppvarming, må også bringes inn i vurderingen når en skal ta standpunkt til om den private andel anses rimelig.

#### **10.16 Etablererstipend i tilknytning til landbruket**

Gjennom Landbrukets utviklingsfond kan det gis etableringsstipend til å forberede og etablere ny virksomhet med ekspansjonsmuligheter, særlig med vekt på arbeidsplasser for kvinner.

Slike stipend anses som skattepliktig inntekt i sidevirksomhet til jordbruket.

Etablererstipend må normalt anses som en brutto virksomhetsinntekt og ikke en særgodtgjørelse. Nettometoden for kostnader kan derfor ikke anvendes. Om fradrag for kurskostnader, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

Det kan gis etableringstilskudd til gårdsbruk som i forbindelse med generasjonsskifte trenger å gjennomføre mindre investeringer for å opprettholde driften. Ordningen skal også oppfordre til at kvinner overtar gårdsbruk og tar aktivt del i driften. Det kan gis tilskudd til investeringer i fast driftsapparat som driftsbygning og eventuelt nødvendige investeringer i grøfting, kanalisering, veibygging og fremføring av vann, når disse investeringene gjennomføres samtidig med byggearbeidene på driftsbygningen. Slike etableringstilskudd skal nyttes til nedskrivning av investeringene.

Nærmere om tilskuddsordningene nevnt ovenfor, se Landbruksdepartementets forskrift av 3. desember 2001 om midler til bygdeutvikling, samt vedtekter for Landbrukets utviklingsfond vedtatt av Stortinget 16. februar 1971 med senere endringsvedtak.

#### **10.17 Fellesanlegg**

Om fellesanlegg, se nedenfor under pkt. 10.59 «Vanningsanlegg».

#### **10.18 Forpaktning**

Om forpaktning, se stikkord «Jordbruk – forpaktning».

#### **10.19 Fruktrær**

Nyplanting av fruktrær skal aktiveres og er ikke gjenstand for avskrivninger. Verdien kan først nedskrives når feltet ryddes. Vedlikeholdsplanting kan likevel kostnadsføres direkte.

#### **10.20 Fyringsanlegg**

Fyringsanlegg montert i driftsbygning anses som en del av bygningen og avskrives under ett med denne. Dersom anlegget også leverer varme til bolig skal skattyteren fordelsbeskattes for verdien av uttaket.

Fyringsanlegg montert i bolighus kan ikke avskrives etter saldoreglene, men leverer anlegget også varme til virksomheten, gis fradrag for en forholdsmessig del av de totale årlige

kostnadene, herunder en forholdsmessig del av verdiforringelsen som skjer ved slit og elde. Denne verdiforringelsen kan i praksis settes til en forholdsmessig andel av anleggets kostpris fordelt over anleggets sannsynlige levetid.

### **10.21 Føderåd**

Føderåd anses som en kostnad i virksomhet og føres i næringsoppgaven som en kapitalkostnad (også om føderådsmottakeren blir prosentlignet fordi han bærer alle kostnadene til føderådsboligen), se for øvrig pkt. 10.7.8 «Føderådsbolig».

Det er bare fradragrett for faktiske føderådskostnader uavhengig av beløpet i føderådskontrakten. Føderåd i jord- og skogbruk skal innberettes i lønnsoppgaven kode 216. Lønnsoppgaveplikten knyttes til plikten til å levere næringsoppgave.

### **10.22 Gjeldsrenter**

Gjeldsrenter føres ikke i næringsoppgaven for jordbruk bortsett fra for deltakerlignede selskaper, se for øvrig om rentekostnader ved deling av inntekt fra felles bedrift under stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **10.23 Grøfter**

All grøftefornyelse på dyrket mark skal anses som vedlikehold. Tidligere aktiverte grøfter må fortsatt saldoavskrives på vanlig måte inntil restsaldo kan kostnadsføres.

Inngangsverdien for grøfter kan ikke aktiveres og avskrives hos den nye eier ved eiendomsoverdragelser, men skal anses som en del av jordverdien. Legges en åpen bekk i rør vil dette bli å anse 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.

### **10.24 Gårdsturisme**

#### *10.24.1 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 vanligvis en binæring knyttet opp mot gårdsdriften. I enkelte tilfeller er gårdsturismen egen virksomhet, herunder hovednæring hvor husdyrhold opprettholdes i beskjedent omfang for å skape det rette miljø for turistene.

#### *10.24.2 Gårdsturisme med årsomsetning under kr 30 000*

Er ordinær gårdsdrift hovednæringen, vil inntekter/kostnader vedrørende gårdsturisme bli å anse som biinntekt til gårdsdriften, når omsetningen er under kr 30 000.

#### *10.24.3 Gårdsturisme med årsomsetning på kr 30 000 eller mer*

I de tilfeller turisme er så omfattende at den ikke kan anses som binæring, anses turistnæringen/gårdsdriften som atskilte virksomheter. Opprettholdes imidlertid husdyrhold, plantedyrking mv. bare i beskjedent omfang utelukkende av hensyn til turistene, vil hele virksomheten anses som turistnæring og ingen del som jordbruksnæring, heller ikke eventuelt salg av jordbruksprodukter.

#### *10.24.4 Fradrag*

Bor turistene i våningshuset og deltar i den private husholdning, kan fradrag for kost gis etter satsene i Takseringsreglene § 3-3-1 «Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme». I andre tilfeller gis fradrag etter faktiske kostnader.

## **10.25 Hester**

### *10.25.1 Hestehold*

Kostnader vedrørende hester er bare fradragsberettiget i den utstrekning de brukes i inntektsgivende aktivitet.

Kostnader vedrørende hester som ikke nyttes i den ordinære gårdsdriften eller i skogbruket, vil i utgangspunktet ikke være fradragsberettiget i jordbruksvirksomheten. Inntekt av slikt hestehold hvor omsetningen er kr 30.000 eller mindre, er likevel å anse som biinntekt til jordbruksvirksomheten dersom hesteholdet isolert sett er å anse som egen næringsvirksomhet.

Brukes stall, fôr m.v. fra jordbruksvirksomheten til hester som nyttes privat eller i annen næring, må det foretas en tilbakeføring av kostnader, se Takseringsreglene § 3-2 7: «Uttak av fôr mv. til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen».

### *10.25.2 Hesteoppdrett*

Nyttes ikke hesten(e) i den ordinære gårdsdriften, men bare til private formål og til oppdrett, vil oppdrettet inngå i den ordinære gårdsdriften dersom hesteoppdrettet isolert sett er egnet til å gi overskudd. Som avlshest regnes f.eks. kårede avlshingster og avlshopper som er ført til hingst.

## **10.26 Hundehold**

Dokumenterte kostnader til kjøp av gjeterhund som brukes i virksomheten, er fradragsberettiget i jordbruksnæring. Det gis fradrag for fôrkostnader til gjeterhund. Salg av valper fra gjeterhund vil være omsetning i jordbruket.

## **10.27 Husbehovsskog**

Inntekt av skog som bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre husreparasjoner (husbehovsskog), skal tas med som ordinært utbytte av jordbruksnæringen. I praksis er en skog med årlig tilvekst på inntil 3-5 kubikkmeter regnet som husbehovsskog. Eierne av husbehovsskog kan ikke føre kostnader til skogkultur og skogsveier til fradrag etter sktl. § 8-2 (4). I spesielle tilfeller kan det gis begrenset fradrag for kostnader til skogreising i husbehovsskog, jf. sktl. § 8-2 (5).

### *10.27.1 Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog*

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se stikkord «Skogbruk» under pkt. 16.3 «Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog».

### *10.27.2 Snauhogst av husbehovsskog*

Når husbehovsskog snauhogges for at grunnen skal anvendes til annet formål enn skogproduksjon, kan det gjøres fradrag i inntekten for den verdi de avvirkede trær hadde da skogen ble overtatt. Fradraget gjennomføres ved at arealets verdi i sluttstatus reduseres med inngangsverdien av skogen, dvs. en forholdsmessig del av kostprisen for grunnarealene på eiendommen.

## **10.28 Hytter**

### *10.28.1 Egen bruk*

Hytter som brukes av jordbrukeren selv, skal prosentlignes. Om kravet til bruk og om sporadisk utleie, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

#### *10.28.2 Utleie*

Utleiehytter skal direktelignes. Utleie av en eller to hytter regnes som inntekt av jordbruk, dersom hyttene står på gårdsbrukets (seterens) grunn. Utleie av flere hytter regnes ikke som jordbruksinntekt.

#### *10.28.3 Avskrivning*

Direkte lignet 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 avskrives under saldogruppe h med én saldo for hver hytte.

#### *10.29 Jordskifte*

Jordskifte i henhold til lov om jordskifte o a av 21. desember 1979 anses i alminnelighet ikke som realisasjon, se Riksskattestyrets utt. i Utv. IV/478. Omkostninger ved jordskifte skal normalt komme til fradrag som driftskostnader.

#### *10.30 Juletrær mv*

Produksjon av juletrær og pyntegrønt på dyrket mark behandles som skogbruk under forutsetning av at eieren samtidig eier særskilt lignet skog. Se stikkord «Skogbruk».

#### *10.31 Kloakkanlegg*

Ved utbedring av kloakkanlegg på gårdsbruk, må det i det enkelte tilfelle vurderes hvorvidt det foreligger vedlikehold eller påkostning, se stikkord «Vedlikehold».

Er kloakkanlegget hovedsakelig nyttet til husholdningskloakk, kan påkostning ikke for noen del kostnadsføres/avskrives. Dette gjelder også om påkostningen skyldes offentlig pålegg.

Det godkjennes 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 minirensesanlegg. Tilknytningsavgift til offentlig kloakkledning vil aldri kunne kostnadsføres selv om tilknytningen skyldes offentlig pålegg. Avgiften må aktiveres og kan ikke avskrives.

#### *10.32 Kontingenter*

Kontingent til Norges Bondelag og Norsk Bonde- og Småbrukarlag og eventuelle andre næringsorganisasjoner og arbeidsgiverforeninger, er fradragsberettiget for skattyter og ektefelle som driver jordbruksvirksomhet. Fradragsrett for 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 kan godtas fradrag for betalt kontingent, er Norsk Svineavlslag, Norsk Sau- og Geitalslag, Norsk Fjørfeleg og Norges Birøkerlag. Beløp kostnadsført som kontingent skal oppgis særskilt - under post 221 i næringsoppgaven for jordbruk og i post 7495 i Næringsoppgave 1.

Om begrensninger i fradragsretten, se stikkord «Kontingenter».

#### *10.33 Kost og losji til ansatte*

Hvis arbeidstakeren har fri kost og losji, vil dette være en kostnad for arbeidsgiveren sammen med kontantlønnen og skal kostnadsføres etter satsene i Takseringsreglene, § 1-2-3 «Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff».» eller i tariffavtale, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold». Det kan ikke kostnadsføres kost og losji til jordbrukerens egne barn som ved siden av skolegang blir lønnet for arbeid på bruket i ferie eller fritid.

Boligrom i våningshuset e.l. som bebos av ansatt, skal medregnes ved fastsettelsen av verdien av jordbrukerens eget husvære. Fradrag blir gitt indirekte gjennom fradrag for bruttolønn der losji inngår. De ansatte som har kosten i jordbrukerens husholdning, skal dessuten regnes med ved uttak av gårdsprodukter mv., som jordbrukeren skal inntektslignes for etter Takseringsreglenes satser.

### ***10.34 Kraftverk på gårdsbruk***

Mini- og mikrokraftverk der hele eller størsteparten av kraftproduksjonen brukes i jordbruksnæringen, vil inngå som et driftsmiddel i jordbruket. Ekstern omsetning på inntil kr 30 000 tas med på næringsoppgaven. Verdien av kraft til privat bruk skal uttaksbeskattes. Se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» under pkt. 3 «Verdsettelse av uttatt formuesobjekt/tjeneste». Om avskrivning på særskilte driftsmidler i kraftvirksomhet, se stikkord «Kraftforetak».

### ***10.35 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 stikkord «Barn og ungdom» og foran under avsnittet pkt. 10.33 «Kost og losji til ansatte».

### ***10.36 Løsøre, skillet mot bygning***

Om skillet mellom løsøre og bygning, se foran under pkt. 10.11 «Bygning, skillet mot løsøre».

### ***10.37 Melkekvote***

Melkekvote anses som et immaterielt driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

Den som erverver kvote, må aktivere vederlaget som en investering. Melkekvoter kan avskrives hvis verdifallet er åpenbart, jf. sktl. § 6-10 (3). Den ervervede kvote går ikke inn under begrepet forretningsverdi (goodwill). Fradrag skjer ved innløsning/avvikling eller ved konstatering av endelig tap.

### ***10.38 Naturskadeerstatning***

Om naturskadeerstatning, se nedenfor under pkt. 10.49 «Skadeserstatning».

### ***10.39 Nydyrking/overflatedyrking***

Verdiøkning ved nydyrking eller overflatedyrking av jord er ikke skattepliktig inntekt. Slik formuesforøkelse må imidlertid tas i betraktning ved beregning av inngangsverdi (kostpris) hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst, f.eks. tomtesalg.

#### ***10.39.1 Eget arbeid***

Verdi av eget manuelt arbeid utført av jordbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med nydyrking/overflatedyrking, er ikke skattepliktig inntekt.

#### *10.39.2 Fradrag for kostnader*

Kostnader til nydyrking og overflatedyrking av jord er fradragsberettiget i forbindelse med jordbruksnæring eller ved oppstartning av slik virksomhet, men bare med den del av kostnadene som ikke dekkes av mottatt offentlig tilskudd. 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 på den annen side inntektsføres. Hvis kostnadene er høyere enn tilskuddet, kommer differansen automatisk til fradrag. Dersom de samlede kostnadene er lavere enn tilskuddet, er denne del av tilskuddet skattefritt og må korrigeres. Ved beregning av eventuelt overskudd på tilskudd skal verdien av bruk av egne maskiner og redskaper på anlegget medtas 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 kostnader 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 pst. 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 med kalk, sand, mikronæringsstoffer o.l. Gjødning 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 pst. av differansen mellom kostnadsoverslaget og de direkte kostnader. Normalt skal kostnadene medtas det år 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.

#### **10.40 Planering av tidligere dyrket jord**

Verdiforøkelse av jordbrukseiendom ved at det foretas planering av tidligere dyrket jord er ikke skattepliktig inntekt. Slik formuesforøkelse må imidlertid tas i betraktning ved beregning av inngangsverdi (kostpris) hvis et senere salg medfører skattepliktig gevinst, f.eks. tomtsalg.

##### *10.40.1 Eget arbeid*

Verdi av eget arbeid, utført av gårdbrukeren selv eller hans husstand i forbindelse med planeringen, er ikke skattepliktig inntekt.

##### *10.40.2 Kostnader*

Kostnader til planering av tidligere dyrket jord er fradragsberettiget, men bare med den del av kostnadene som ikke dekkes av eventuelt mottatt tilskudd.

Kostnader til planering som etter fradrag for eventuelt tilskudd overstiger kr 10 000, skal fordeles til fradrag (kostnadsfordeling) over 10 år fra og med det år anlegget er ferdig, med 1/10 per år. Dette føres enten i næringsoppgaven for jordbruk, post 402 eller i Avsskrivningsskjema post 120 når Næringsoppgave 1 benyttes. Selgeren kan fortsette fradragsføringen etter at eiendommen er solgt. Fradragsretten for planering er betinget av at



arbeidet er planlagt, kostnadsberegnet og godkjent av landbruksmyndighet. Planering som skjer samtidig med nydyrking av arealet, behandles fullt ut som nydyrkingskostnader, dvs. at kostnadene kommer direkte til fradrag.

#### ***10.41 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. Nyttens 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 driftskostnader, 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, vil klipperen kunne behandles som driftsmiddel og således aktiveres og avskrives. Da samtlige driftskostnader i så fall føres i regnskapet, må den private andel av kostnadene tilbakeføres på samme måte som for andre driftsmidler i virksomhet som for en del nyttes privat.

#### ***10.42 Plenproduksjon***

Produksjon av ferdigplen for salg anses som jordbruksvirksomhet.

#### ***10.43 Prosesskostnader***

Om prosesskostnader, se stikkord «Kostnader - juridisk bistand/prosessomkostninger».

#### ***10.44 Realisasjon***

Om gevinst ved realisasjon i jordbruk, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

#### ***10.45 Renter av kundefordringer***

Renter av kundefordringer skal være med som driftsinntekt da de skal inngå i grunnlaget for personinntekt, jf. næringsoppgaven for jordbruk post 326.

#### ***10.46 Samdrift***

##### ***10.46.1 Generelt***

Samdrift er et selskap og skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Ungdom godtas som deltakere i driften av foreldrenes gårdsbruk (samdrift), dersom partene har inngått en avtale om dette før samdriften påbegynnes. Forutsetningen er at virksomhetsinntekten ikke skal lignes sammen med foreldrene. Se stikkord «Barn og ungdom» og «Enmannsforetak - allment». Avtalen må regulere ansvaret for gjeld, plikter i samdriftsforholdet og fordeling av over- /underskudd. Partene plikter på oppfordring å gi ligningsmyndighetene opplysninger om innholdet av avtalen.

##### ***10.46.2 Ektefeller***

Der et gårdsbruk inngår i en samdrift (ANS), og den ene ektefellen er registrert som deltaker, og den annen ektefelle deltar aktivt i driften, vil ektefellene skattemessig bli behandlet som om de hadde felles bedrift. Se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» under pkt. 12 «Særlig om inntekt av næringsvirksomhet».

### **10.47 Sameie**

I hvilke tilfelle sameie skal deltakerlignes etter nettometoden eller bruttometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **10.48 Seter**

Om vedlikehold av seterbygning, se SKD i Utv. 1983/111.

### **10.49 Skadeserstatning**

#### *10.49.1 Avling/ buskap/ driftsmidler*

Erstatning for skade på avling, buskap, maskiner, redskaper, avskrivbare driftsbygninger mv. er skattepliktig inntekt. Skadeforsikringselskapene skal sende oppgaver over utbetalte erstatninger. Om behandling av skadeserstatning, se stikkordene «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon», «Skadeserstatning» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

#### *10.49.2 Brann og annen erstatning for våningshus*

Erstatning for totalskade av våningshus (herunder føderådsbolig o.l.) følger reglene for realisasjon av boligeiendommer, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Om betinget skattefritak, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Om eventuelt skatteplikt ved partiell skade, se stikkord «Skadeserstatning».

### **10.50 Stabbur**

#### *10.50.1 Privat bruk*

Stabbur som i det vesentligste nyttes til private formål, er ikke driftsbygning, men følger samme regler som våningshus. Som private formål regnes f.eks.:

- eget husvær
- oppbevaring av møbler eller annet privat løsøre.

Det skal fastsettes bruttoverdi for privat fordel.

#### *10.50.2 Bruk i virksomhet*

Stabbur som i det vesentligste benyttes i virksomhet, avskrives i saldogruppe h.

#### *10.50.3 Ikke-bruk*

Brukes stabburet verken privat eller i inntektsgivende aktivitet, er kostnader, herunder vedlikehold, ikke fradragsberettiget.

### **10.51 Studiereiser**

Om studiereiser og kurs, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **10.52 Sykepenger**

Sykepenger er skattepliktig inntekt og skal føres direkte i selvangivelsen selv om sykepengene skal erstatte jordbruksinntekt. Se for øvrig stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser».

### **10.53 Takseringsregler**

Skattedirektoratet har fastsatt satser for en rekke skjønnsmessige poster i de årlige Takseringsreglene», se gul del bak i boken. Fylkesskattekontorene (utenom Oslo) kan fastsette lokale takseringsregler på områder hvor det ikke er fastsatt sentral takseringsregel.

### **10.54 Telefon**

Telefonabonnement knytter seg gjerne både til bruk i virksomheten og privat. Hvor det drives jordbruksdrift med husdyrhold som heltidsbeskjeftigelse, kan normalt inntil halvparten av telefonkostnadene for stasjonær telefon føres til fradrag i virksomheten (eventuelt noe av denne halvdelene på skogbruksnæringen). Når jordbruksdriften er beskjedent, bør en mindre del føres på virksomheten. Se for øvrig stikkord «Telefon mv.».

Driftsformene i jordbruket kan være slike at kostprisen for mobiltelefon kan godtas som driftskostnad. Den private delen av kostprisen må tilbakeføres privatkonto i anskaffelsesåret. De fortløpende kostnadene fordeles etter bruken, og ikke etter sjablonregelen på 50 pst.

Se for øvrig stikkord «Telefon mv.».

### **10.55 Tilskudd**

#### **10.55.1 Tilskudd til drift**

Innen jordbruket er det i henhold til jordbruksavtalen etablert en rekke tilskuddsordninger. Mange av disse blir innberettet samlet til SKD. Slike tilskudd og trygder er skattepliktig inntekt. Om spesielle tillem্পninger av tidfestingen, se foran under pkt. 9 «Tidfesting av inntekter og kostnader»

Tilskudd til økologisk dyrking er skattepliktig i utbetalingsåret. Det samme er tilfelle med tilskudd til redusert jordbearbeiding.

#### **10.55.2 Tilskudd til investeringer**

Er det mottatt offentlige tilskudd, f.eks. «tilskuddslån» til driftsbygningen (tilskuddslån anses som tilskudd) fra Landbrukets utviklingsfond, skal kostprisen reduseres med slike midler før beregning av avskrivninger for vedkommende saldo. Nydyrkingstilskuddet er i prinsippet skattefritt, men dette skal likevel tas med på inntektssiden i næringsoppgaven da kostnadene kommer til fradrag i sin helhet. Se nærmere foran under pkt. 10.39 «Nydyrking/overflatedyrking».

Mottas tilskudd til kjøp av ikke-avskrivbare driftsmidler, skal inngangsverdien reduseres tilsvarende.

#### **10.55.3 Tilskudd til nedskrivning av gjeld**

Tilskudd fra Landbrukets utviklingsfond til nedskrivning av gjeld er skattepliktig inntekt. Som en rimelighetsløsning kan tilskuddet nyttes til nedskrivning av saldogruppe d., selv om saldoen derved blir negativ.

#### **10.55.4 Tilskudd til førtidsslaktning av høns**

Tilskudd til førtidsslaktning av høns, tas til inntekt i avregningsåret.

#### **10.55.5 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 antall år produsenten har forpliktet seg til økologisk drift.

#### **10.55.6 Praktikanttilskudd**

Tilskudd til reduksjon av lønnskostnader til praktikanter tas med som virksomhetsinntekt.

### **10.56 Utdanningskostnader**

Om utdanningskostnader, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

### **10.57 Uttak av produkter**

I henhold til regnskaps- og noteringsforskriftene skal jordbrukeren som bilag til regnskapet/noteringene føre lister over uttak av produkter som forbrukes i egen husholdning, leveres til føderådsfolk eller nyttes til naturalavlønning av fast ansatte. Skattedirektoratets takseringsregler inneholder en del normalsatser for mengde og priser. Kjøpes det f.eks. melk, og dette kan dokumenteres, vil takseringsreglene mengdetall kunne reduseres tilsvarende. Om uttak av virke til husbyggingsbehov, se stikkord «Skogbruk». Uttak av brensel fra egen skog settes til den verdien veden har hjemkjørt og oppkappet. Om uttak av fôr mv. til hobbyhester mv., se takseringsreglene i gul del bak i boken.

Er det på gården aktivert flisfyringsanlegg o.l. til avskrivning i jordbruket, skal verdien av varme levert til boligoppvarming inntektsføres på jordbruket. Som støtte for skjønn vil en kunne legge til grunn hva det ville ha kostet å fyre opp tilsvarende boligareal med elektrisk kraft.

### **10.58 Vannforsyningsanlegg**

Vannforsyningsanlegg (inkludert boringskostnader) aktiveres etter fradrag for eventuelt tilskudd.

Er gårdsdriftens behov for vann det vesentligste, vil hele anleggskostnaden, bortsett fra stikkledningen til bolighus, kunne avskrives i saldogruppe h.

Er våningshusenes behov det vesentligste, vil bare de omkostninger som faller på stikkledningen til driftsanleggene mv., kunne avskrives i saldogruppe h. I tillegg kan skattyteren kostnadsføre en forholdsmessig del av verdiforringelsen ved slit og elde på den del 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 kloakk). Selve engangsavgiften for tilknytning må alltid aktiveres, og kan ikke avskrives. Det vil være mest praktisk å aktivere en slik tilknytningsavgift enten sammen med jorda eller våningshuset. De årlige driftskostnader for eget anlegg og avgifter til offentlig vannverk, vil i sin helhet være fradragsberettiget, jf. imidlertid begrensingsreglene for «underskudd ved drift av våningshus». Ved fastsettelse av bruttoverdi av eget husvære skal det være tatt hensyn til at bygningen er knyttet til vann og kloakk.

### **10.59 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.

### **10.60 Vannmåler**

Er jordbrukseiendommen pålagt å installere vannmåler fordi det drives jordbruk/husdyrhold, kan kostnaden til vannmåler avskrives/kostnadsføres. Er det et generelt pålegg om installasjon

av vannmåler uavhengig av virksomhet, må spørsmålet avgjøres etter de vanlige regler om den vesentligste bruk er i eller utenfor virksomheten.

### **10.61 Vedlikehold av/påkostninger på bygninger**

Kostnader til vedlikehold av bygninger på gårdsbruk kan fratrekkes inntekten, jf. imidlertid begrensningsreglene for «underskudd ved drift av våningshus». Se stikkord «Vedlikehold». Kostnader til påkostning og nyanlegg kan ikke fratrekkes inntekten, men må aktiveres.

Særlig ved større arbeider kan det som regel regnes med at det samtidig er foretatt påkostninger som i så fall ikke kan kostnadsføres i året, men må aktiveres.

Verdi av bruk av egne maskiner i forbindelse med påkostninger skal aktiveres. Dette gjelder også bruk av virke fra egen skog, uavhengig av om skogen er særskilt lignet.

Vedlikehold/påkostning på driftsbygninger som nyttes både i jordbruk og skogbruk, regnskapsføres i den virksomhet hvor bygningen er aktivert.

### **10.62 Veier**

Gårdsveier og gårdsplasser er ikke gjenstand for avskrivning. Derimot innrømmes fradrag for vedlikehold. Broer som er en del av en ikke avskrivbar gårdsvei, vil være gjenstand for avskrivning. Om avskrivning på asfaltdekke, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

Legging av oljegrus på gammel vei regnes normalt som vedlikehold.

### **10.63 Våningshus**

Om våningshus, se ovenfor under pkt. 10.7 «Bolig».

## **11 Jordbruksfradrag**

### **11.1 Generelt**

Det skal gis ett jordbruksfradrag i alminnelig inntekt til skattytere som

- har drevet jordbruk, gartneri og/eller hagebruk som næringsvirksomhet på driftsenheten i over halvparten av inntektsåret og,
- har bodd på driftsenheten i følge reglene om folkeregistrering i over halvparten av inntektsåret. Hvis flere personer deler slik inntekt fra samme næringsoppgave mellom seg, må minst en av disse personene være registrert i folkeregisteret som bosatt på en av de landbrukseiendommene som driftsenheten består av. Det er ikke satt krav om at skattyteren eier driftsenheten.

Videre kan det uavhengig av kravet om bosetting gis jordbruksfradrag til skattytere som driver med bier og/eller pelsdyr som næringsvirksomhet, dersom de øvrige vilkår er oppfylt.

Unntaket fra kravet om bosetting for disse næringsdrivende er begrunnet i forhandlingene om jordbruksavtalen.

Frdraget kan for inntektsåret 2002 utgjøre kr 36 000 pluss 9 prosent av inntekt som overstiger kr 36 000 opp til et maksimalt fradrag på kr 47 500 per skattyter. Driver flere skattytere jordbruksvirksomhet sammen på samme driftsenhet, skal de til sammen bare ha ett jordbruksfradrag. Om hva som anses som en driftsenhet, se nedenfor.

Fradraget kan kun gis i positiv inntekt. Fradraget kan således ikke være større enn nettoinntekten av jordbruket mv. Jordbruksfradraget skal ikke redusere beregnet personinntekt.

Ingen kan få mer enn ett jordbruksfradrag. Selv om en skattyter for eksempel driver en egen virksomhet ved siden av deltagelse i et ANS, kan han ikke til sammen gjøre krav på mer enn ett jordbruksfradrag.

Ektefeller som ikke lignedes hver for seg (atskilt) vil til sammen bare ha krav på ett fradrag. Dette gjelder uavhengig av om ektefellene driver en felles virksomhet eller virksomhet hver for seg.

### **11.2 Driftsenhet**

Hva som skal anses å drives som en driftsenhet, må vurderes konkret. Normalt vil en eiendom bare være en 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 begge driftsenheter har et visst omfang og størrelse med hensyn til produksjonen. Dersom en del av driftsenheten forpaktet bort, vil normalt bortforpakteren ikke ha rett til jordbruksfradrag, med mindre han selv står for driften av en ikke ubetydelig produksjon på gårdsbruket (to driftsenheter på samme jordbrukseiendom). Jf. Ot.prp. 1 (2000-2001) side 43 og 44.

En driftsenhet vil imidlertid kunne bestå av flere eiendommer, f.eks. hvor omsetningen normalt tas inn i en felles næringsoppgave. De bruk hvor omsetningen normalt skal tas inn i en felles næringsoppgave, anses som en driftsenhet.

### **11.3 Hvem er berettiget til jordbruksfradrag?**

#### **11.3.1 Krav til utøvelse av virksomhet**

For å få jordbruksfradrag er det en forutsetning at skattyteren driver næringsvirksomhet av den art som er nevnt ovenfor, i over halvparten av inntektsåret. Det er videre en forutsetning at skattyteren driver med produksjon og omsetning av egne produkter. Det er ikke noe vilkår at skattyteren selv deltar aktivt i jordbruksvirksomheten.

Om hva som anses som næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment»

#### **11.3.2 Inntekter som gir rett til jordbruksfradrag**

Jordbruksfradraget skal trekkes fra i netto næringsinntekt etter fradrag for alle driftskostnader. For enmannsforetak vil dette i praksis være det resultat som føres i post 2.7.1 i selvangivelsen.

Bruttoinntekter som gir rett til jordbruksfradrag vil i utgangspunktet være de bruttoinntekter som omfattes av forskrift (nr. 38) av 5. oktober 1970 nr. 2 om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk (mval.). Om unntak for reindrift og skogbruk, se nedenfor. Fradrag gis således i:

- inntekt fra plante-, grønnsak- og fruktdyrking og husdyrhold, inkludert avl og oppdrett, som har til formål å produsere og omsette egne produkter
- inntekt fra gartnerivirksomhet, pelsdyrnæring og bihold

Dessuten gis fradrag i inntekter fra utnyttelse av rett til:

- jakt og fiske,
- jord, torv, sand, grus og stein
- sanking av bær, kongler, mose, tang, tare, o.l.

dersom disse rettigheter utøves i tilknytning til jordbruket, og ikke utøves som selvstendig virksomheter eller som en del av skogbruksvirksomheten med egen næringsopp-gave.

Videre kan det gis fradrag i:

- inntekt av tjenester som utføres for andre med egne betydelige driftsmidler, som hovedsakelig benyttes i egen jordbruksnæring, eller utleie av slike driftsmidler forutsatt at virksomheten drives i tilknytning til jordbruket og ikke utøves som selvstendig virksomhet.
- biinntekt fra annen virksomhet, dvs. omsetning i tillegg til jordbruksvirksomheten, forutsatt at denne ikke overstiger kr 30 000,
- inntekt av husbehovsskog, for eks. brensel til privat bruk, se stikkord pkt. 10.27 «Husbehovsskog»

Også inntekter fra spesialproduksjoner som f.eks. egg-, kylling-, kalkun- og fleskeproduksjon mv. skal inngå, selv om det er et forholdsvis lite jordbruksareal knyttet til eiendommen.

Nettoinntekten som jordbruksfradraget skal komme til fradrag i, er etter fradrag for årets underskudd på våningshus i jordbruket, men før fradrag for andre underskudd i året og alle tidligere års underskudd til fremføring, herunder fremførbart underskudd ved drift av våningshus.

### *11.3.3 Sykepenger*

Sykepenger som erstatter inntekt som det kan gis jordbruksfradrag i, inngår i grunnlaget for jordbruksfradraget.

### *11.3.4 Fordeling av kostnader vedr. driftsmidler som brukes både i jord- og skogbruk*

Kostnader vedr. driftsmidler som brukes både i jordbruk og i særskilt lignet skogbruk, herunder avskrivning, må fordeles mellom disse virksomhetene i forhold til utnyttelsen av driftsmidlene. Dette vil f.eks. gjelde traktor.

### *11.3.5 Inntekt av reindrift og skogbruk*

Inntekt av skogbruk og reindrift gir ikke rett til jordbruksfradrag selv om de omfattes av reglene om årsoppgave for merverdiavgift.

### *11.3.6 Krav til bosetting*

Hovedregelen er at den som kan nytte fradraget, må ha vært bosatt i mer enn halve inntektsåret, etter reglene om folkeregistrering, på ett av de brukene som utgjør driftsenheten. I særlige tilfeller skal kravet kunne praktiseres med en viss lempe, jf. Ot.prp. nr. 1 (2001/2002) side 21. Den lempelige praksisen gjelder kun ved generasjonsskifte der de som overtar driften av et gårdsbruk, bor utenfor selve bruket, men i rimelig nærhet (under 20 km vil alltid anses som rimelig nærhet), og den eldre generasjon fortsetter å bo på bruket. Dette unntaket gjelder selv om det er flere boenheter på bruket slik at tidligere brukers fortsatte bopel ikke er til hinder for tilflytting. Ved opphør av tidligere brukers bopel på bruket må den nye brukeren ta bopel der for å kunne beholde jordbruksfradraget.

Ved delvis bortforpaktning til fremmede (utenfor familien), som innebærer jordbruksfradrag både til bortforpakter og forpakter, oppfylles bokravet ved at bortforpakter blir boende på den ikke bortforpaktete del.

Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt) og bor på hver sin gård, vil kunne ha krav på hvert sitt fradrag.

I de tilfeller der flere personer deler inntekt som oppfyller vilkårene for jordbruksfradrag, og som leverer felles næringsoppgave, er det tilstrekkelig at én av dem oppfyller bosettingskravet.

#### *11.3.7 Forpaktning - forpakter*

Jordbruksfradrag skal gis hos produsenten, dvs. den som utøver jordbruksdriften. Forpakter av jordbrukseiendom vil således normalt være berettiget til jordbruksfradrag. Driver forpakteren eiendommen i tillegg til annen eiendom, som han eier eller leier, vil den samlede virksomheten måtte ses på som én driftsenhet i forhold til jordbruksfradraget.

#### *11.3.8 Forpaktning - bortforpakter*

Bortforpakter vil normalt ikke ha krav på jordbruksfradrag. Dette gjelder selv om bortforpakteren utøver en viss aktivitet med vedlikehold mv. og leverer næringsoppgave. Bortforpakteren omfattes heller ikke av fradragsretten selv om bare en del av driftsenheten forpaktes bort, med mindre han selv driver næringsvirksomhet med produksjon og omsetning av egne produkter på gårdsbruket.

### **11.4 Flere kommuner**

Jordbruksfradraget gis i den kommune der jordbruksinntekten er skattepliktig.

### **11.5 Tilordning av jordbruksfradraget ved samdrift mv**

#### *11.5.1 Delt jordbruksinntekt*

Personer som deler inntekt fra samme næringsoppgave mellom seg, skal til sammen ha ett jordbruksfradrag. De skal dele fradraget i samme forhold som de deler nettoinntekten.

Også flere virksomheter på samme gårdsbruk (driftsenhet) vil i utgangspunktet bare gi rett til ett jordbruksfradrag selv om virksomhetene drives av forskjellige personer.

#### *11.5.2 Samdrift mellom flere driftsenheter*

Jordbrukere som i utgangspunktet har hver sin driftsenhet, samarbeider ofte om felles driftsløsninger gjennom ulike typer samdrift. Som hovedregel leverer både samdriften og de deltakende driftsenheter hver sin næringsoppgave. I slike tilfeller skal de enkelte deltakende driftsenhetene ha hvert sitt jordbruksfradrag.

# **Jordbruk – forpaktning**

*Sktl. § 6-41*

## **1 Generelt**

Forpaktning er leie av jordbrukseiendom med bygning(er) og skal normalt være regulert i skriftlig forpaktningssavtale. Se for øvrig lov om forpaktning av 25. juni 1965 nr. 1. Jordleie der bygninger ikke inngår i leieforholdet reguleres ikke av lov om forpaktning.



## **2 Regnskapsplikt/ plikt til å levere næringsoppgave**

### **2.1 Forpakter**

Forpakteren skal levere næringsoppgave mv. som for eiere som selv driver gårdsbruk. Om omfanget av regnskapsplikten, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt». Om overgangsregler vedr. registrering og dokumentasjon, se «Jordbruk - allment» under pkt. 2.2 «Overgangsregler».

### **2.2 Bortforpakter**

Bortforpakter som krever avskrivninger mv. eller har dyr eller maskiner med i bortforpaktningen, skal levere næringsoppgave. Om omfanget av regnskapsplikten, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt». Om overgangsregler vedr. registrering og dokumentasjon, se «Jordbruk - allment» under pkt. 2.2 «Overgangsregler».

Forpaktningssinntekt behandles som utleieinntekt av formuesobjekter. Det må vurderes konkret om utleien skal anses som egen næringsvirksomhet. Se nærmere under stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

## **3 Skattested**

### **3.1 Forpakter**

Formue i og inntekt av forpaktningssvirksomhet for personlige skattytere skattlegges i den kommune hvor eiendommen ligger.

### **3.2 Bortforpakter**

Forpaktningssavgiften, etter fradrag for kostnader, for personlige skattytere skattlegges i den kommune hvor eiendommen ligger, selv om den også dekker leie for løsøre.

## **4 Formue**

### **4.1 Forpakter**

Alle aktiva 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 under stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 8.4 «Verdsettelse av buskap». I praksis formuesbeskattes ikke opparbeidet merverdi i forpaktet buskap hos forpakter.

### **4.2 Bortforpakter**

Alle aktiva, som er bortforpaktet, er skattepliktig formue for bortforpakter. Formuesverdien av bortforpaktet krav på å få tilbake besetning ved forpaktningens opphør, verdsettes etter takseringsreglens satser ved det enkelte årsskifte i forpaktningensperiode i forhold til alder og antall dyr som var til stede ved starten av bortforpaktningen.

## **5 Tidfesting av inntekter og kostnader - forpakter**

### **5.1 Forpakter**

Om tidfesting av inntekter og kostnader i forpaktet jordbruksvirksomhet, se stikkordene «Jordbruk - allment», «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)». Forskuddsbetalt forpaktningssavgift som gjelder oppgjør for lengre tidsrom enn ett år, fordeles til fradrag over det tidsrom det gjelder.

### **5.2 Bortforpakter**

Bortforpakter som ikke er underlagt full regnskapsplikt, lignes etter realisasjonsprinsippet. F.eks. skal forskuddsbetalt forpaktningssavgift som gjelder oppgjør for lengre tidsrom enn ett år, fordeles til inntekt over det tidsrom det gjelder.

Verditilvekst som er tilført bortleide formuesgjenstander for forpakterens regning, er skattepliktig inntekt for bortforpakteren som forskuddsbetalt leie og fordeles til inntekt over restleieperioden. Om aktivering hos bortforpakter, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 8.5 «Leiet driftsmiddel».

Se for øvrig stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

## **6 Inntekter/kostnader**

### **6.1 Forpaktningssavgift**

#### *6.1.1 Forpakter*

Forpaktningssavgift er i utgangspunktet fradragsberettiget kostnad så langt den gjelder leie for skattepliktig inntektsgivende aktivitet for forpakteren.

Forpaktningssavgift (i samsvar med forpaktningssavtalen) kan i tillegg til kontantvederlag bestå av:

- forpliktelser til å påkoste leid bolig, driftsbygning eller andre formuesgjenstander
- 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
- forpliktelser til å påkoste/vedlikeholde formuesgjenstander som ikke omfattes av forpaktningssavtalen og
- naturalytelser.

Kostnader som etter dette anses som forpaktningssavgift 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 forpaktningssavgiften som fradrag i forpakterens regnskap. Fordel ved privat bruk av bolig mv. må til gjengjeld inntektsføres etter reglene om bruttohusleie.

#### *6.1.2 Bortforpakter*

Bortforpakter er skattepliktig for mottatt forpaktningssavgift.

Om eventuell fradragsrett når forpaktningssavgiften er ytet i form av dekning av bortforpaktters kostnader, se nedenfor under pkt. 6.4 «Påkostninger og vedlikehold».

## **6.2 Redskap**

Inngår bruk av redskap i forpaktningssavtalen, avskriver bortforpakteren (eieren) redskapene på vanlig måte.

Hvis det skal foretas oppgjør ut over den årlige forpaktningssavgift for redskapsslit ved forpaktningens opphør, skal dette føres til inntekt/fradrag i oppgjørsåret.

## **6.3 Buskap**

### *6.3.1 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.

### *6.3.2 Leie av bortforpakterens buskap*

Går avtalen ut på at det ved opphør av forpaktningens avtalen 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 status med samme antall dyr og enhetspriser som ved overlevering, se imidlertid under stikkord «Formue». Status korrigeres for dyr som selges for bortforpakterens regning.

Forpakter fører, som en praktisk tilrettelegging, buskapen opp i sin åpningsstatus etter takseringsreglenes satser fra forpaktningens begynnelse. Senere statusendringer 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 statusverdi på buskapen hos forpakter gjennom hele forpaktningens periode, da den reelle verdiendringen av buskapen i forpaktningens periode gjøres opp mellom eier og forpakter. En økning av statusverdien hos forpakter må således fradragføres 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, men 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).

## **6.4 Påkostninger og vedlikehold**

### *6.4.1 Forpakter*

Foretar forpakteren påkostninger/vedlikehold på den forpaktede eiendom og/eller andre leide aktiva og kostnadene ikke skal refunderes av eieren, må kostnadene aktiveres hos forpakteren. Kostnadene fordeles til fradrag over investeringsåret og den gjenværende leieperiode (lineært). Dette vil f.eks. gjelde grøfting av tidligere dyrket jord. I praksis godtas mindre, løpende vedlikeholdskostnader kostnadsført i året.

Påkostninger/nyanlegg hvor forpakteren selv anses som eier, f.eks. fordi han senere skal overta eiendommen, saldoavskrives på vanlig måte hos forpakter.

### *6.4.2 Bortforpakter*

Påkostninger/større vedlikehold som foretas for forpakterens regning er skattepliktig fordel for bortforpakter fordelt over forpaktningstiden. Bortforpakteren vil imidlertid ha fradragrett for fordelsbeløpet, så langt det ville representert en fradragberettiget kostnad for han 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 fradragsbegrensning for drift av våningshus, se stikkord «Jordbruk - allment». Begrensningsregelen gjelder ikke for frittstående forpakterbolig når det er flere bolighus på gården.

## **7 Jordbruksfradrag**

Om jordbruksfradrag, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 11.3 «Hvem er berettiget til jordbruksfradrag?».

# **Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.**

*Sktl. § 8-1 (5), § 9-3 (6) og (7), § 9-4 (1) og § 14-44 (6). FSFIN § 9-8.*

## **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.

Om hva som er realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet». Generelt om realisasjon av næringsvirksomhet ved salg, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg». Om hvem som skal anses som eier, se stikkord «Eierbegrepet».

Om generasjonsskifte, se stikkord «Enmannsforetak - generasjonsskifte o.l.». Om uttak, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Om realisasjon av gårdsbruk som er eiet i fellesskap, dvs. av selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **2 Skillet mellom alminnelig gårdsbruk og annet formuesobjekt**

### **2.1 Generelt**

Skatteloven knytter skattefritak ved realisasjon til begrepene «alminnelig gårdsbruk og skogbruk».

Endringen i konsesjonsreglene til en grense på 20 dekar jordbruksareal, vil kunne være et moment ved vurderingen av begrepene, men er ikke avgjørende for hva som skal anses som «alminnelig gårdsbruk og skogbruk».

### **2.2 Gårdsbruk hvor driften ikke er nedlagt**

#### **2.2.1 Samlet realisasjon**

Som alminnelig gårdsbruk regnes en grunneiendom med nødvendige bygninger for driften, under forutsetning av at eiendommen brukes til jordbruksformål, dvs. husdyrhold og /eller dyrking på friland av f.eks. fôrvekster, korn, poteter, grønnsaker, bær eller frukt. Dette gjelder også for eiendom som leies bort, herunder bortforpaktet, til slike formål. Om eiendom hvor det drives spesialproduksjon, se nedenfor.

Våningshus, kårbolig og driftsbygninger som står på gårdsbruk, følger reglene for gårdsbruk såfremt de realiseres under ett med eiendommen. Dette gjelder også driftsbygninger i

næringsvirksomhet som er behandlet som bivirksomhet til jordbruket. Fast teknisk utstyr i driftsbygningen følger reglene for eiendommen ved realisasjon under ett, selv om slikt utstyr er aktivert under driftsløsøre for avskrivning. (Realisasjon av slike bygninger ved total ødeleggelse, f.eks. ved brann, regnes som en isolert realisasjon av bygningen. Se nedenfor under pkt. 2.2.2 «Isolert realisasjon av en del av et gårdsbruk»)

Areal som inngår i gårdsbruket, men som ikke har vært benyttet til 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. Dette vil f.eks. gjelde for bortfestede tomter.

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.

Om hytter som står på gårdsbruket, se nedenfor Om forekomster av sand, grus mv. på gårdsbruket, se nedenfor.

Ved realisasjon under ett av gårdsbruk og av formuesobjekter som ikke anses som en del av et alminnelig gårdsbruk, vil de andre formuesobjektene ikke følge reglene for alminnelig gårdsbruk. Vederlaget må da fordeles på de forskjellige formuesobjektene, og behandles etter reglene som gjelder for realisasjon av vedkommende objekt. Dette vil omfatte alt løsøre, f.eks. driftsløsøre, buskap og varelager, selv om løsøret er knyttet til jordbruksvirksomheten. Vederlag ved realisasjon av avling på rot i jordbruket er en driftsinntekt og følger ikke reglene for gevinst ved 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.)

### *2.2.2 Isolert realisasjon av en del av et gårdsbruk*

Isolert realisasjon av et areal som inngår som del av gårdsbruk, er i utgangspunktet å anse som realisasjon av «alminnelig gårdsbruk», men kan være skattepliktig f.eks. etter reglene om tomtesalg.

Ved isolert realisasjon av våningshus eller føderådsbolig, må spørsmålet om gevinstbeskatning/tapsfradrag avgjøres etter reglene for realisasjon av bolig, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Dette vil også gjelde realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

Ved isolert realisasjon av avskrivbar driftsbygning, med eller uten tomt, er gevinsten alltid fullt skattepliktig og tapet fradragsberettiget, se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Dette vil også gjelde realisasjon ved hel ødeleggelse, f.eks. i forbindelse med storm- eller brannskade. Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **2.3 Gårdsbruk hvor driften er varig nedlagt**

Er jordbruksdriften på gårdsbruket varig nedlagt, vil det ikke lenger falle inn under reglene om skattefritak på grunn av eiertid for alminnelig gårdsbruk, men vil da i utgangspunktet være

skattepliktig i sin helhet. Det må imidlertid vurderes konkret om deler av eiendommen f.eks. skal behandles etter reglene om realisasjon av skogbruk, bolig eller fritidseiendom.

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 når eiendommen ikke har vært brukt til jordbruksformål de siste 4-5 år.

### **3 Alminnelig gårdsbruk (og skogbruk)**

#### ***3.1 Eiertid under 6 år***

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av alminnelig gårdsbruk er skattepliktig i sin helhet når realisasjonen finner sted eller avtales før det er gått 6 år etter at eindomsretten ble ervervet. Dette gjelder selv om eiendommen er ervervet ved arv. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget.

En kan ikke skille ut våningshuset (eller eventuell føderådsbolig) med tilhørende tomt til særlig skattebehandling etter reglene for boliger, når eiendommen realiseres som jordbrukseiendom, og realisasjonen omfatter det samlede gårdsbruket.

#### ***3.2 Eiertid fra 6 inntil 10 år***

Finner realisasjonen sted eller avtale inngås 6 år eller mer, men mindre enn 10 år etter at eindomsretten ble ervervet, avtrappes skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap som hovedregel slik:

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. Er eindomsretten til eiendommen ervervet i flere omganger, må hver del behandles for seg i forhold til disse reglene. Dette vil gjelde både ved erverv av ideelle andeler og ved tilkjøp av grunn.

Avtrappingen gjelder bare når eiendommen realiseres som alminnelig gårdsbruk. Om unntak, se nedenfor.

Ved ligningen kan en ikke skille ut våningshuset (eller eventuell føderådsbolig) med tilhørende tomt til særlig skattebehandling når realisasjonen omfatter det samlede gårdsbruk.

#### ***3.3 Eiertid 10 år eller mer***

Når hel eller delvis realisasjon av gårdsbruk finner sted eller avtales ti år eller mer etter at eindomsretten ble ervervet, er gevinsten som hovedregel skattefri. Skattefriheten gjelder bare når eiendommen realiseres som alminnelig gårdsbruk og prisen er fastsatt på dette grunnlag. Om unntak, se nedenfor. Tilsvarende er tap ikke fradragsberettiget.

#### ***3.4 Eiertid, ektefeller***

Eiertid for den ene ektefelle før ekteskapets inngåelse teller med ved avgjørelsen av om vilkåret for eiertid er oppfylt for den annen. Dette gjelder også etter skilsmisse og etter dødsfall. Tilsvarende gjelder ikke for meldepliktige samboere.

#### **4 Ikke alminnelig gårdsbruk (og skogbruk)**

##### ***4.1 Generelt***

Gevinst ved hel eller delvis realisasjon av fast eiendom som ikke kan karakteriseres som alminnelig gårdsbruk, skogbruk, boligeiendom eller fritidseiendom, vil alltid være skattepliktig etter sktl. § 5-1 (2). Tap vil være fradragsberettiget.

##### ***4.2 Spesialproduksjon***

Eiendom hvor det utelukkende eller for en overveiende del drives spesialproduksjon, regnes ikke som alminnelig gårdsbruk. Dette vil f.eks. gjelde rene gartnerieieendommer, der det vesentligste av produksjonen foregår i veksthus, og eiendommer med forholdsvis lite jordbruksareal hvor det drives spesialproduksjon (fabrikkproduksjon). Eksempler på spesialproduksjoner 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 er heller ikke å anse som alminnelig gårdsbruk.

##### ***4.3 Jordbruk og annen virksomhet***

På et alminnelig gårdsbruk kan det være anlegg hvor det er drevet annen næringsvirksomhet i så stor målestokk at denne delen ikke kan karakteriseres som en del av jord- eller skogbruksnæringen. Dette vil f.eks. kunne gjelde ved realisasjon av gårdsbruk med en opparbeidet campingplass. Det samme vil f.eks. gjelde hytter bestemt for korttidsutleie dersom antallet overstiger 2 og 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.

##### ***4.4 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.

##### ***4.5 Gårdsturisme***

Realisasjon av eiendom hvor det utelukkende har vært drevet gårdsturisme, vil ikke følge reglene for alminnelig gårdsbruk. Dette gjelder selv om det har vært et begrenset husdyrhold og dyrkning av jorden av hensyn til gårdsturismen. Skatteplikt ved realisasjon av våningshus bedømmes etter reglene ved salg av bolig, selv om den realiseres under ett med eiendommen, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

Har det vært drevet jordbruksnæring i tillegg til gårdsturisme som egen næringsvirksomhet, må en vurdere konkret hvor meget av bygninger og grunn som ikke skal tilordnes jordbrukseiendommen.

Er gårdsturismen godtatt som en binæring til jordbruket, skal reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk følges ved samlet realisasjon av eiendommen. Det skal i et slikt tilfelle ikke skilles mellom bygninger og/eller grunn fra jordbrukseiendommen.

##### ***4.6 Gårdsbruk/del av gårdsbruk solgt til annet formål***

Om realisasjon av hel eller del av gårdsbruk til andre formål, se stikkord «Tomt».

#### **4.7 Vannfall, forekomster av sand, grus mv**

Gevinst ved realisasjon av vannfall, forekomster av sand, grus mv., er alltid fullt skattepliktig. 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. Eventuelt tap er fradragsberettiget.

Om stiftelse av rettigheter mot engangsvederlag, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

#### **4.8 Melkekvote**

Realisasjon av melkekvote sammen med det alminnelige gårdsbruk er skattefri i samme utstrekning som gevinsten på gårdsbruket. Om realisasjon av alminnelig gårdsbruk, se foran under pkt. 3 «Alminnelig gårdsbruk (og skogbruk)». Eiertiden for melkeknoten har ingen selvstendig betydning, det avgjørende er eiertiden for gårdsbruket. Ved isolert realisasjon av melkekvote, er gevinsten alltid fullt skattepliktig og tapet fradragsberettiget. Tap må føres på gevinst-/tapkonto, se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

#### **4.9 Hytter**

##### **4.9.1 Utleiehytter**

Gevinst ved isolert realisasjon av utleiehytte er alltid skattepliktig inntekt og tap er fradragsberettiget, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

Dersom skattyteren bare har en eller to utleiehytter som blir realisert sammen med resten av gården eller skogbruket, skatlegges gevinsten på hyttene etter de samme regler 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, jf. LRD i Utv. 1987/90.

##### **4.9.2 Egen fritidsbolig**

Isolert realisasjon av egen fritidsbolig som står på eiendommen, følger reglene for realisasjon av fritidseiendom, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Dette vil kunne omfatte våningshuset hvor det er brukt som fritidsbolig.

Realisasjon av egen fritidsbolig sammen med gårdsbruk/skogbrukseiendom følger reglene for realisasjon av gårdsbruk, eventuelt skogbrukseiendom.

#### **4.10 Fritidsbruk**

Tidligere gårdsbruk hvor jordbruksvirksomheten er opphørt, følger ikke reglene om realisasjon av alminnelig gårdsbruk. Nærmere om realisasjon av tidligere gårdsbruk hvor eiendommen nå nyttes til fritidsformål av eieren, se «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Eventuell skog på eiendommen kan likevel følge reglene om realisasjon av skogbrukseiendom.

#### **4.11 Isolert realisasjon og stiftelse av rettigheter**

Om behandling av gevinst/tap ved realisasjon eller stiftelse av rettigheter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».



#### **4.12 Avskrivbart driftsløsøre**

Om behandling av vederlag/erstatning ved realisasjon av løsøre, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

#### **4.13 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. Fradrag for statusført beløp (inngangsverdien) fremkommer gjennom statusendringen i statussammendraget i næringsoppgaven for jordbruk (RF-1007). For dem som benytter «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 nedenfor under pkt. 5.2 «Flere aktiva realiseres under ett».

Gevinst ved realisasjon av hel buskap på gårdsbruk ved opphør av driftsgren, men ved fortsatt drift av jordbruksvirksomheten, kan legges til gevinst- og tapskonto. Dette gjelder også der buskapen overdras til et ANS/DA der selgeren er deltaker. Dette innebærer at gevinst på melkekyr kan overføres til gevinst- og tapskonto selv om en beholder storfe for kjøttproduksjon. Ved opphør av hele jordbruksnæringen vil gevinst på buskapen ikke kunne overføres til gevinst- og tapskonto fordi buskap anses som omløpsmidler og ikke som driftsmidler. Bortforpaktning vil som regel anses som opphør av jordbruksvirksomheten.

### **5 Gevinstberegningen**

#### **5.1 Generelt**

Gevinst/tap ved realisasjon fremkommer som differanse mellom vederlag/erstatning og inngangsverdi. Om hva som er inngangsverdi, herunder eventuell oppskrivning til verdi per 31. desember 1991 etter overgangsreglene, se stikkord «Inngangsverdi» og «Jordbruk - allment».

Om behandling av åsetesavslag, se nedenfor.

#### **5.2 Flere aktiva realiseres under ett**

Når gårdsbruk, herunder våningshus og avskrivbare driftsbygninger, buskap, løse driftsmidler mv. realiseres under ett, må vederlaget fordeles skjønnsmessig mellom de realiserte aktiva i den utstrekning dette har skattemessig betydning. Ligningsmyndighetene må ta standpunkt til partenes fordeling. Underpris ved gavesalg og kapitalisert føderåd skal anses å gjelde alle aktiva forholdsmessig. Vederlaget fordeles forholdsmessig mellom omsetningsverdi av den faste eiendommen (uten åsetesavslag) og omsetningsverdi av løsøret. Se URD i Utv. 1981/402.

Ved salg av alminnelig gårdsbruk (jord med påstående bygning) som ved realisasjonen eller på avtaletidspunktet for salget har vært eid mellom 6 og 10 år, vil en alltid måtte foreta 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 gavesalg og fordeling av vederlag, se stikkord «Enmannsforetak - generasjonsskifte o.l.» under pkt. 3.2.2 «Gevinst ved gavesalg»

#### **5.2.1 Realisasjon av rettighet sammen med jord-og/eller skogbrukseiendommer**

Ved salg av jord- og/eller skogbrukseiendommer og vannfallsrettigheter under ett må gevinstberegningen skje for de enkelte delene av eiendommen. Beregningen må skje 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 skattepliktig.

### **5.3 Flere overdragelser**

Overdras flere formuesgjenstander 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 overdratte aktiva. Har flere overdragelser som ses i sammenheng funnet sted i forskjellige år, kan det bli aktuelt å endre ligningen for tidligere år.

### **5.4 Åsetesavslag**

Inngangsverdi for eiendom ervervet (helt eller delvis) ved arv eller gave vil i utgangspunktet være eiendommens fulle verdi på arve-/gavetidspunktet, men likevel ikke høyere enn arveavgiftsgrunnlaget før fradrag av eventuell åsetesavslag.

Åsetesavslag skal ikke redusere inngangsverdien. Avslaget må derfor tillegges grunnlaget for beregning av arveavgift fullt ut, selv om eiendommen er overtatt på skifte med medarvinger. Åsetesavslaget vil normalt være en tredjedel av grunnlaget for beregning av arveavgift.

## **6 Tidfesting**

I utgangspunktet skal gevinst/tap fastsettes i realisasjonsåret. Om de spesielle regler for fastsettelse av gevinst/tap når realisasjonen fører til erstatning og erstatningsbeløpet ikke er endelig fastsatt i realisasjonsåret, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)». Om tidfesting for beskatning av vederlag for avskrivbare driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Om tidfesting for skattlegging av gevinst for ikke-avskrivbare driftsmidler, herunder grunnarealer brukt i jord- og skogbruksnæring, se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

Gevinst/tap vedrørende deler av eiendommen som ikke er driftsmiddel, skal alltid komme til beskatning/fradrag i realisasjonsåret, selv om de selges under ett med gårdsbruket. Dette vil f.eks. gjelde sandforekomster som ikke har vært utnyttet eller våningshus/kårbolig med naturlig arrondert tomt.

## **7 Betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak:

- ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon» eller
- ved makeskifte med kommune, fylkeskommune og staten eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 pst. av aksjene, se stikkord «Tomt».

# **Journalister mv.**

*Takseringsreglene § 1-3-24*

## **1 Generelt**

Fra og med inntektsåret 2002 er særreglene opphevet for honorarer for artikler, kronikker, fortellinger, innlegg mv., skrevet med sikte på å bli tatt inn i avis, ukeblad, tidsskrift eller annen publikasjon, herunder godtgjørelse for fotografi, tegning o.l. levert sammen med artikkel e.l. Dette innebærer at en fra og med inntektsåret 2002 må vurdere på vanlig måte om honoraret til journalister mv. som leverer slike bidrag skal behandles etter reglene for lønn mv. eller etter reglene for næringsinntekt, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment» under pkt. 3.2 «Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet.». Dette kan etter omstendighetene få virkning for regnskapsplikt, minstefradrag, beregning av personinntekt, trygdeavgift mv. hos mottakeren av slike honorarer og for trekkplikt, arbeidsgiveravgift, innberetningsplikt mv. hos utbetaler av honoraret. Det vil kunne forekomme at en skattyter både har lønnsinntekt og næringsinntekt.

## **2 Faktiske kostnader**

Mange freelancejournalister leverer stoff til flere aviser, blad og institusjoner, og må selv dekke de påløpte kostnadene.

I arbeidsforhold utenfor næringsvirksomhet går kostnadene inn i minstefradraget. Overstiger de faktiske kostnader i forbindelse med godtgjørelser som nevnt, eventuelt sammen med faktiske kostnader i annen lønnet stilling, minstefradraget, gis fradrag for de faktiske kostnader. Når kostnadenes størrelse ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter satsene nedenfor. Satsene forutsetter full beskjeftigelse hele året. En må være oppmerksom på at arbeidsgiveren etter avtale kan dekke enkelte typer kostnader etter regning.

I næringsvirksomhet skal fradraget gis for faktiske kostnader på grunnlag av regnskap.

### **2.1 Hjemmekontor**

Om fradrag for kostnader til hjemmekontor, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

### **2.2 Litteratur, aviser mv.**

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. godkjennes til fradrag med inntil kr 1 350. Kreves større fradrag må kostnadene dokumenteres.

### **2.3 Merkostnader til kost når skattyter ikke bor utenfor hjemmet**

Merkostnader til mat på restauranter på grunn av uregelmessig arbeidstid, overtid og nattarbeid, godkjennes etter vanlige regler, jf. stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

### **2.4 Merkostnader til kost og/eller losji på reise med overnatting**

Om kostnader til kost, losji mv. når skattyteren bor utenfor hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

### **2.5 Pressekort**

Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 250. For øvrig gis det ikke fradrag for pressekort.

### **2.6 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 stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader».

Når kostnadene ikke sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2000 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

### **2.7 Bevertningskostnader**

Journalisters bevertning av intervjuobjekter o.l. anses ikke som representasjonskostnader. Kostnadene er i prinsippet fradragsberettiget og det gjelder ingen spesiell beløpsgrense.

Kostnadene må være innen en rimelig ramme og ikke få karakter av selskapelighet. Kostnadene må dokumenteres med bilag og kunne henføres til konkrete intervjuer.

For fast ansatte vil kostnadene normalt være dekket av arbeidsgiver, men freelancejournalister dekker disse selv i mange tilfeller.

### **2.8 Telefon**

Om kostnader til telefon og telefongodtgjørelse, se stikkord «Telefon mv.».

### **2.9 Diverse utstyr**

Fradrag innrømmes for anskaffelse av nødvendig utstyr når dette anses hovedsakelig knyttet til utøvelse av yrket, f.eks. kontorinnredning, kontorutstyr, fotomateriell, mørkeromsutstyr, EDB- anlegg o.l., enten ved direkte kostnadsføring eller avskrivning, se stikkordene om driftsmidler.

Det gis ikke fradrag for:

- kostnader til ekstra dyr bekledning
- kostnader til radio eller TV.

### **2.10 Minstefradraget**

Om hvilke kostnader som inngår i eventuelt minstefradrag, se «Minstefradrag».

Om kombinasjon av bruk av minstefradrag på lønn og fradrag for faktiske utgifter i næringsvirksomhet, se stikkord «Minstefradrag» under pkt. 4.4 «Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt».

## **Klassefastsettelse**

*Sktl. § 15-4, SSV § 1-3, § 2-1, § 2-3, § 3-1 og § 7-5.*

### **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.

## **1.2 Virkninger av klassefastsettelse**

### **1.2.1 Alminnelig inntekt**

På grunnlag av fastsatt klasse gis personfradrag ved beregning av skatt på alminnelig inntekt. Er vilkårene for personfradrag bare tilstede en del av året, gis forholdsmessig personfradrag (tolvtedels fradrag), se nedenfor under pkt. 3.2 «Bosatt/opphold i Norge en del av året». Det gis ikke personfradrag i klasse 0.

Om personfradragets størrelse, se gul del bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

### **1.2.2 Toppskatt**

Fribeløpet i personinntekt gis ved beregning av toppskatt (skatt på personinntekt). Fribeløpets størrelse og beregningen av toppskatten for øvrig er avhengig av klassefastsettelsen.

Er vilkårene for fribeløpet bare til stede en del av året, gis forholdsmessig fribeløp (tolvtedels fradrag), se nedenfor under pkt. 3.2 «Bosatt/opphold i Norge en del av året».

Om størrelsen av fribeløp i personinntekt ved beregning av toppskatt, se gul del bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

## **1.3 Formue**

Fribeløpet ved beregningen av skatt på formue er avhengig av klassefastsettelsen. Det er skatteklassen ved årets utgang som er avgjørende. Det foretas ingen avkorting av fribeløpets størrelse om vilkårene for klassefastsettelse ikke har vært til stede hele året, for eksempel ved innflytting til Norge.

Om størrelsen av fribeløp ved beregning av skatt på formue, se stikkord «Formue» og gul del bak i boken under «Skatte- og avgiftssatser».

## **2 Hvem skal ha klasse 0**

Alle personlige skattytere som ikke lignedes i klasse 1 eller klasse 2, se nedenfor, settes i skatteklasse 0.

Dødsbo settes alltid i skatteklasse 0 for inntektsår etter dødsåret.

## **3 Hvem skal ha klasse 1 eller klasse 2**

### **3.1 Fellesvilkår for å få klasse 1 eller klasse 2**

#### **3.1.1 Generelt**

Klasse 1 eller 2 fastsettes bare for personlige skattytere og for dødsbo i dødsåret. For dødsbo gjelder dette bare såfremt avdøde ville blitt satt i klasse 1 eller 2 vedkommende år.

Skattyteren må enten være:

- bosatt i Norge (sktl. § 2-1 (1)), eller
- bosatt i utlandet, men lignet for inntekt her under midlertidig opphold i Norge (sktl. § 2-3 (1) bokstav d, g og h og (2)),
- skattepliktig etter petroleumsskatteloven eller
- person bosatt i utlandet, men som mottar lønn fra den norske stat.

Spørsmål om klassefastsettelse vedrørende:

- skattytere bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».
- skattytere med opphold på Svalbard og Jan Mayen, se stikkordene «Svalbard - ligning på fastlandet» og «Jan Mayen».

Skattytere som ikke omfattes av fellesvilkårene, gis klasse 0, f.eks. utenlandsboende personer (sktl. § 2-3 (1) bokstav a, b, c, e og f.).

### *3.1.2 Midlertidig opphold utenfor Norge*

Dersom skattyteren etter skatteloven anses bosatt i Norge for hele inntektsåret, innvirker ikke opphold utenfor Norge på klassefastsettelsen. Dette gjelder selv om skattyteren under oppholdet utenfor Norge har hatt arbeidsinntekt som etter skatteavtale ikke kan skattlegges til Norge.

Nærmere om når skattyteren anses bosatt i Norge ved inn- og utflytning og ved midlertidig opphold i Norge eller utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

## **3.2 Bosatt/opp hold i Norge en del av året**

### *3.2.1 Generelt*

Dersom skattyteren etter skatteloven:

- anses bosatt i Norge bare en del av året eller
- anses bosatt i utlandet hele året, men er skattepliktig til Norge under midlertidig opphold her etter sktl. § 2-3, (1) bokstav d og (2),

fastsettes klasse 1 eller 2 for det tidsrom skattyteren er bosatt her eller skattepliktig under det midlertidige opphold. Klassefastsettelsen gis forholdsmessig virkning ved beregning av skatt på inntekt. Fribeløp i formue reduseres ikke.

Personfradraget ved beregning av skatt på alminnelig inntekt og fribeløpet ved beregning av toppskatt, settes da til antall tolvtedeler av fullt personfradrag/fribeløp etter hvor mange hele og påbegynte måneder (30-dagersperioder) skattyteren har vært bosatt/opp holdt seg i riket i inntektsåret.

### Eksempel:

*Har skattyter f.eks. bodd fra 12. mai til 8. juni har han bodd under 30 dager og skal ha 1/12 personfradrag/fribeløp. Har han derimot bodd fra 12. mai til og med 13. juni, har han en hel og en påbegynt måned, og følgelig krav på 2/12 personfradrag/fribeløp.*

For skattyter som i løpet av inntektsåret har flere arbeidsopphold i Norge uten å være bosatt her, summeres antall dager med opphold i riket 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. Har skattyteren f.eks. bodd/opp holdt seg i Norge fra 12. mai til 19. juni, samt fra 3. august til 29. august har han bodd her i 65 dager. Han skal da ha 3/12 personfradrag/fribeløp.

### *3.2.2 Spesielt om midlertidig opphold i Norge*

For skattytere som ikke anses bosatt i Norge, skal en ved beregning av antall dager vedkommende har oppholdt seg i Norge ta utgangspunkt i den tidsperiode den skattepliktige inntekt refererer seg til. Skattyteren godskrives således 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.

### **3.3 Hvem skal ha klasse 2**

I klasse 2 settes følgende personer som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2 ovenfor:

- ektefeller som lignes under ett (med eller uten fordeling av skattene), se nedenfor under pkt. 4 «Ektefeller». Om klassefastsettelse når en av ektefellene er bosatt i utlandet, se nedenfor under pkt. 4.4 «Utland» og
- enslige forsørgere, se nedenfor under pkt. 5 «Enslig forsørger».

Dødsbo settes i skatteklasse 2 for det år dødsfallet fant sted dersom avdøde ville fått klasse 2 om vedkommende hadde levd. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 7 «Ligning av dødsboet».

### **3.4 Hvem skal ha klasse 1**

I klasse 1 settes personer som omfattes av fellesvilkårene for klasse 1 og 2 ovenfor, men som ikke skal settes i klasse 2.

For ektefeller som ikke lignes hver for seg (atskilt), beregnes skatt på formue alltid under ett i skatteklasse 2. Skatten, og dermed fribeløpet, blir eventuelt fordelt forholdsmessig mellom ektefellene. Dette gjelder selv om ektefellene lignes særskilt, og begge derfor er satt i skatteklasse 1.

I klasse 1 settes også dødsbo for det år dødsfallet fant sted dersom avdøde ville fått klasse 1 om vedkommende hadde levd. Om ligningen av dødsbo for øvrig, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 7 «Ligning av dødsboet».

## **4 Ektefeller**

### **4.1 Generelt**

Ektefeller som lignes felles, lignes i klasse 2. Ektefeller som lignes særskilt, lignes separat i klasse 1 ved beregning av skatt på inntekt, og felles i klasse 2 ved beregning av skatt på formue. Når ektefellene til stadighet lever atskilt og lignes hver for seg (sktl. § 2-12 (b)), lignes hver av dem i klasse 1. Om atskilt ligning se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **4.2 Samlivsbrudd, skilsmisse, formell separasjon eller faktisk separasjon**

Når samlivsbrudd har funnet sted før utgangen av inntektsåret, lignes ektefellene hver for seg i klasse 1 eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. (Dersom begge etter reglene må anses som enslige forsørgere, blir hver av ektefellene å ligne i klasse 2).

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 imidlertid 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. Skattyteren kan fortsatt kreve fradrag for bidrag til barna selv om det er gitt klasse 2 for ektefellen.

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. Om eventuell klasse 2 for enslig forsørger, se avsnittet pkt. 6 «Ikke-meldepliktige samboere» nedenfor.

#### **4.3 Inngåelse av ekteskap**

Er ekteskapet inngått etter 31. oktober året forut for inntektsåret, lignes ektefellene hver for seg (atskilt) og settes i sin klasse, i utgangspunkt klasse 1, med mindre de var meldepliktige samboere før inngåelsen av ekteskapet.

Om ligning i klasse 2 som enslig forsørger, se nedenfor.

Den ektefelle som har lavest alminnelig inntekt, kan kreve felles ligning med den andre ektefelle i dennes bostedskommune. Ektefellene lignes da sammen i klasse 2 forutsatt at felles hjem er stiftet før utløpet av inntektsåret.

#### **4.4 Utland**

Det skal gis klasse 2 til ektefelle bosatt i Norge, når den andre anses bosatt her, selv om sistnevnte arbeider i utlandet og bare har inntekt som etter skatteavtalene ikke skattlegges i Norge (fordelings-/unntaksmetoden).

Er den ene ektefelle bosatt i Norge og den andre ektefelle bosatt i utlandet i hele inntektsåret, skal ektefellen bosatt i Norge i utgangspunktet settes i klasse 1. Den ektefelle som er bosatt i Norge gis likevel klasse 2, når vedkommende forsørger ektefelle bosatt i utlandet, jf. FIN i Utv. 1972/513.

I andre tilfeller enn ovenfor hvor den ene eller begge ektefeller bare har bodd eller oppholdt seg deler av året i Norge, slik at det blir spørsmål om redusert personfradrag/fribeløp for en eller begge ektefeller, 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.

### **5 Enslig forsørger**

#### **5.1 Definisjoner**

##### **5.1.1 Enslig forsørger**

Med enslig forsørger menes her en person som

- alene har omsorgen for barn 17 år eller yngre eller
- er alene om forsørgelsen av barn 18 år eller eldre,

se nedenfor.



Følgende personer kan, når vilkårene ellers er til stede, bli ansett som enslige forsørgere:

- ugifte, herunder ikke-meldepliktige samboere uten felles barn
- enker og enkemenn,
- skilte og separerte, herunder også ved faktisk separasjon ved inntektsårets utgang, og
- gifte personer, når ekteskapet er inngått etter 31. oktober året før inntektsåret, forutsatt at ektefellene ikke har felles barn. Videre er det en forutsetning at ektefellene ikke krever seg lignet under ett.

Ektefeller som er gift før 1. november året før inntektsåret og ikke er separert/skilt ved inntektsårets utgang, kan vanligvis ikke anses som enslige forsørgere, selv om de ikke har felles bolig og selv om de lignedes hver for seg (atskilt). Se for øvrig stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Dette gjelder selv om de bare har særkullsbarn. Unntak antas å gjelde når den ene ektefellen er i varig forpleining i institusjon. Den av ektefellene som har omsorgen og eventuelt forsørgelsen av barna, antas da å kunne bli ansett som enslig forsørger, se stikkord «Pasienter/pensjonærer i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.».

Når to personer lever sammen og har felles barn ved inntektsårets utgang, kan ingen av dem anses som enslig forsørger. Situasjonen ved årets utgang legges til grunn. Dette gjelder også om en av dem eller begge i tillegg har særkullsbarn. Se URD i Utv. 1983/30.

Når to personer lever sammen og ikke har felles barn, men en av dem eller begge har særkullsbarn, vil den av dem det gjelder, eventuelt begge, kunne bli ansett som enslig forsørger. Dette gjelder imidlertid ikke dersom de er gift, meldepliktige samboere eller registrerte partnere og ekteskapet/samboerskapet/partnerskapet er inngått før 1. november i året før inntektsåret.

### *5.1.2 Barn*

Som barn anses i denne forbindelse egne barn og adoptivbarn. Fosterbarn likestilles med adoptivbarn når fosterforeldrene ikke mottar fosterhjemsgodtgjørelse og forholdet i faktisk henseende har karakter av adopsjon. Når en skattyter på rettslig grunnlag er tilkjent foreldreansvar og rent faktisk har omsorgen for barnet, vil forholdet ha karakter av adopsjon. Andre fosterbarn regnes ikke som barn i forhold til skattereglene for enslige forsørgere. Det er i prinsippet ingen øvre aldersgrense for hvem som er barn i denne sammenhengen.

## **5.2 Klasse 2 pga. omsorg for barn født i 1985 eller senere**

### *5.2.1 Generelt*

Enslig person som har omsorgen for barn som er 17 år eller yngre ved utløpet av inntektsåret, skal lignedes i klasse 2. Dette gjelder selv om barnet er bosatt i utlandet, f.eks. i skattyterens utenlandske hjem.

For barn i denne aldersgruppen er det tilstrekkelig at den enslige forsørger har omsorgen for barnet. Forsørgelse i økonomisk forstand behøver ikke foreligge. Det kan derfor gis klasse 2 selv om barnet er selvforsørget og eventuelt lignedes for seg.

### *5.2.2 Generelt om omsorg*

Omsorg vil i de fleste tilfeller innebære at den enslige forsørger har foreldreansvar for barnet. I de fleste tilfelle vil vedkommende ha barnet boende hos seg, men dette vil ikke være avgjørende.

### *5.2.3 Barn i institusjon o.l.*

Omsorg vil også kunne foreligge om barnet har bodd hjemmefra på grunn av skolegang eller opphold i institusjon eller lignende. Forutsetningen er at den enslige forsørgeren opprettholder jevnlig kontakt med barnet, ved at barnet er hjemme i ferier og helger og/eller at barnet besøkes så hyppig i institusjonen som forholdene tillater. For at det skal kunne sies å foreligge en omsorgssituasjon må det kunne settes visse minimumskrav til kontakt med barnet.

Er det ikke mulig å opprettholde en slik kontakt må omsorgssituasjonen innebære en ikke helt ubetydelig økonomisk belastning for den enslige forsørgeren.

### *5.2.4 Omsorg bare en del av året*

Det kan ikke oppstilles noe krav om at omsorgssituasjonen skal ha bestått i hele eller i en vesentlig del av inntektsåret. Klasse 2 vil f.eks. måtte gis om en enslig person får barn (ved fødsel eller adopsjon), selv om dette skjer like før utgangen av inntektsåret. Det samme gjelder om et barn dør i løpet av året.

### *5.2.5 Skilsmisse og separasjon, den ene ektefellen får omsorgen alene*

Når ektefeller blir skilt eller separert, vil den av ektefellene som overtar eneomsorgen og som barnet fortsetter å bo hos, ha rett til klasse 2. Er det flere barn, og hver av foreldrene beholder eneomsorgen for minst ett av dem, vil begge foreldrene kunne anses som enslige forsørgere. Forutsetningen er at forholdet er reelt, herunder at foreldrene faktisk lever atskilt etter samlivsbrudd. Videre må det kunne kreves at delingen av barneflokket med hensyn til omsorgsfunksjonen har en varig karakter.

Den av foreldrene som har eneomsorgen for et barn og derfor blir satt i klasse 2, kan ikke samtidig gis fradrag for underholdsbidrag til dette barnet, selv om slikt bidrag er betalt for tidsrom hvor barnet har oppholdt seg hos den andre. Se stikkord «Underholdsbidrag».

Overføres eneomsorgen i løpet av inntektsåret, lignes den av foreldrene som har hatt omsorgen den største delen av inntektsåret som enslig forsørger i klasse 2. Dør den av foreldrene som har hatt eneomsorg, skal avdøde alltid lignes som enslig forsørger i klasse 2, selv om gjenlevende har omsorgen ved utgangen av inntektsåret og ev. skal lignes i klasse 2. Betalt bidrag før dødsfall kan likevel kreves fradrett i inntekten.

### *5.2.6 Skilsmisse og separasjon, ektefellene har felles omsorg som er delt dem i mellom*

Har foreldrene, som er separert eller skilt, felles omsorg (ikke eneomsorg) for det enkelte barn, innebærer ikke dette at hver av foreldrene kan kreve å bli lignet i klasse 2. Klasse 2 gis i slike tilfeller til den av foreldrene som det meste av året har hatt den daglige omsorgen for barnet, dvs. den som barnet største delen av året har bodd hos. Har ektefellene flere barn, må hvert enkelt barn vurderes for seg.

Dersom barnet (barna) etter avtale skal, eller rent faktisk oppholder seg like lenge hos hver av foreldrene, kan det legges til grunn at hver av foreldrene blir ansett som enslig forsørger annet hvert år, hvis det ikke er forhold som tilsier at en av dem har hovedomsorgen. Den av ektefellene som har barnet (barna) hos seg ved utgangen av skilsmisse-/separasjonsåret, anses som enslig forsørger for dette året, den andre av foreldrene året etter osv.

Den av foreldrene som blir ansett som enslig forsørger kan ikke for samme år kreve fradrag for underholdsbidrag til barna. Se stikkord «Underholdsbidrag».

### **5.3 Klasse 2 pga. forsørgelse av barn født i 1984 eller tidligere**

#### **5.3.1 Krav om virkelig forsørgelse**

Den enslige forsørgeren kan settes i klasse 2 også når vedkommende bare har barn som er 18 år eller eldre ved utgangen av inntektsåret. I prinsippet er det ingen øvre aldersgrense for barnet. Det er imidlertid ikke nok at den enslige forsørger har omsorgen for barn i denne aldersgruppen. Det må foreligge virkelig forsørgelse. Om når det kan sies å foreligge virkelig forsørgelse, se nedenfor. For øvrig vises det til det som ovenfor er anført vedrørende barn som er 17 år eller yngre.

#### **5.3.2 Når foreligger forsørgelse**

Lovens vilkår for klasse 2 er at den enslige virkelig forsørger barnet det gjelder. Dette innebærer at det må stilles krav om tilnærmet full forsørgelse. Virkelig forsørgelse anses normalt å foreligge når barnets samlede inntekt ikke overstiger 24 000 kr i inntektsåret. For å beregne samlet inntekt i denne sammenheng, tas det utgangspunkt i barnets alminnelige inntekt. Det må imidlertid ses bort fra den særskilte nedre grense for lønnsinntekt på 31 800 kr ved beregningen av minstefradraget. I stedet beregnes minstefradraget med 23 pst. av hvert grunnlag (lønn og/eller bidrag/barnepensjon). I tillegg skal eventuelt særfradrag trekkes fra.

Selv om beløpet på 24 000 kr overskrides, kan kostbar utdannelse, handicap mv. innebære at barnet virkelig forsørges. I disse tilfellene vil det også måtte tas hensyn til eventuelle skattefrie ytelser for å avgjøre om virkelig forsørgelse foreligger.

#### **Eksempel:**

*Barnet har en lønnsinntekt på 40 000 kr. Minstefradraget vil være 31 800 kr (særskilt nedre grense for lønnsinntekter). Barnet vil ha en alminnelig inntekt på 8 200 kr. Ser en bort fra særskilt nedre grense for lønnsinntekter, blir minstefradraget i stedet 23 prosent av 40 000 kr dvs. 9 200 kr. Den samlede inntekten er da  $40\,000\text{ kr} - 9\,200\text{ kr} = 30\,800\text{ kr}$ , og ligger således over beløpsgrensen.*

*Hvis man har det samme eksempelet, men barnet har særfradrag på 14 000 kr, er samlet inntekt  $40\,000\text{ kr} - 9\,200\text{ kr} - 14\,000\text{ kr} = 16\,800\text{ kr}$ , og virkelig forsørgelse foreligger.*

#### **5.3.3 Separasjon/skilsmisse**

Når ektefeller er skilt eller separert i løpet av inntektsåret, gis klasse 2 til den av foreldrene som barnet bor hos ved utgangen av inntektsåret. Dette må antas å gjelde selv om forsørgelsen av barnet helt eller i det alt vesentlige gjelder den del av året hvor foreldrene levde sammen.

### **6 Ikke-meldepliktige samboere**

Ikke-meldepliktige samboere lignes ikke som ektefeller, men hver for seg. I utgangspunktet lignes de begge i klasse 1. Den av samboerne, eventuelt begge, som har særkullsbarn lignes i klasse 2 som enslig forsørger. Det gis ikke klasse 2 når samboere har felles barn, selv om de i tillegg har særkullsbarn. Begge samboerne skal i slike tilfelle lignes i klasse 1 fra og med det år fellesbarnet er født, se URD i Utv. 1983/30.

Om særfradrag for forsørgelse av samboer og samboers særkullsbarn mv., se stikkord «Samboere».

### **7 Dødsfall**

#### **7.1 Gjenlevende ektefelle**

Overtar gjenlevende ektefelle boet udelt (uskiftet bo), lignede avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ved særskilt ligning settes avdøde i klasse 1 og gjenlevende i klasse 1, eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. 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 eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. Om dødsboets klasse, se nedenfor.

### **7.2 Enearving**

Overtar enearving boet udelt, lignede 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. 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.

### **7.3 Dødsbo**

#### **7.3.1 I dødsåret**

Når boet ikke overtas udelt av gjenlevende ektefelle og/eller arvingen, vil dødsboet være eget skattesubjekt.

I dødsåret lignede avdøde og dødsboet under ett. Dødsboet settes i den klasse som avdøde ville fått om avdøde hadde levd. Var avdøde ugift gis dødsboet klasse 1, eventuelt klasse 2 som enslig forsørger. Var avdøde gift gis dødsboet klasse 2, eventuelt klasse 1 dersom ektefellene ville ha blitt lignet særskilt.

Klassefastsettelsen for dødsbo er uten betydning ved klassefastsettelsen for gjenlevende ektefelle, jf. ovenfor.

#### **7.3.2 År etter dødsåret**

I år etter dødsåret lignede dødsbo i klasse 0.

## **8 Gjennomføring**

Klassefastsettelsen foretas av ligningsmyndighetene for bostedskommunen.

Har skattyteren formue/inntekt i flere kommuner, fordeles formues- og inntektsfradraget for klasse ved beregningen av skatt av formue og alminnelig inntekt forholdsmessig etter formue/inntekt i den enkelte kommune på samme måte som fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag». For ektefeller som lignede felles med fordeling eller særskilt, foretas fordelingen av personfradraget mellom kommunene særskilt for hver av dem.

# **Konkurs**

*Sktl. § 2-2 (1) bokstav h nr. 3, § 2-33 (1), § 2-36 (2), § 5-42 bokstav d, § 9-2 (3) bokstav h og § 14-6(4).*

## **1 Generelt**

Konkurs innebærer et samlet oppgjør av en insolvent konkursdebitors gjeld så langt formuen rekker. Avvikling av virksomhet, salg av formuesgjenstander og betaling av gjeld mv. forestås av et konkursbo under medvirkning av skifteretten. Ved konkursbehandling ettergis ikke noen del av gjelden. Se for øvrig lov av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs (konkursloven), og lov av 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.

I utgangspunktet inndras i konkursboet hele konkursdebitors formue og gjeld ved konkursåpningen og all formue som konkursdebitor erverver etter konkursåpningen. Imidlertid kan inntekt av konkursdebitors arbeid etter konkursåpning bare inndras i boet i den utstrekning inntekten overstiger det som er nødvendig til underhold av konkursdebitor og hans husstand.

Formuesgjenstander 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 av 8. juni 1984 nr. 59 om fordringshavers dekningsrett (dekningsloven) § 5-2.

En konkurs kan omfatte selskap som deltakerlignes etter nettometoden (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 Skattepliktenes omfang***

#### *3.1.1 Generelt*

Konkursboet kan ikke ilignes formuesskatt. Konkursboet er bare skattepliktig for nettoinntekt av virksomhet som drives for boets regning, men ikke for andre inntekter.

#### *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 formuesgjenstander 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 utførelse, eller 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 Fastsettelse 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 Utv. II/463 og Utv. III/984, innskuddsrenter av driftskapital i bank, sml 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 etter fordelingsnøkler som synes rimelige.

Boet kan nedskrive egne salgsvederlag på saldo og føre gevinst/tap på gevinst- og tapskonto når betingelsene for øvrig er til stede.

### *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.

### *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.)

### *3.1.7 Underskudd*

Konkursboets underskudd i virksomhet som er drevet for boets regning, kan fremføres mot senere overskudd i boets virksomhet. Underskudd hos konkursdebitor kan derimot ikke fradras i boets inntekt, verken underskudd til fremføring eller årets underskudd. Se for øvrig stikkord «Underskudd» under pkt. 6.8 «Konkurs».

### *3.1.8 Konkursdebitors avsetninger mv*

Boet kan ikke nedskrive konkursdebitors salgsvederlag på boets saldoer, føre de på boets gevinst- og tapskonto, eller inntektsføre vedkommendes negative saldoer eller reinvestere negative saldoer etter overgangsreglene. Boet overtar ikke konkursdebitors gevinst- og tapskonto.

## **3.2 Skatteberegning**

Boet ligned i klasse 0.

## **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 stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere» og stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

### 3.3.2 Forhåndsligning

Om forhåndsligning, se stikkord «Forhåndsligning».

## 4 Ligning av konkursdebitor

### 4.1 Formue

Under konkursbehandling skal konkursdebitor lignedes for aktiva som ikke inndras i boet. Konkursdebitor skal ikke ha fradrag for gjeld som er anmeldt og blir godkjent i konkursboet.

### 4.2 Inntekt

Konkursdebitor skal lignedes for:

- 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, sammenlign FIN i Utv. 1984/51 og
- underholdsbidrag utbetalt fra konkursboet.

Konkursdebitor skal ikke lignedes for inntekter av virksomhet som drives for boets regning eller boets salg av formuesgjenstander, herunder omsetningsaktiva og driftsmidler.

#### 4.2.1 Betinget avsatte gevinster mv.

Konkursdebitor må gjøre opp for betinget avsatte gevinster som ikke var benyttet ved konkursåpning, ved enten å oppfylle betingelsene eller å bli skattlagt ved endring av ligning. Se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

#### 4.2.2 Formuesgjenstander som ikke inndras i boet eller som tilbakeleveres (abandoneres) fra boet

Ved realisasjon av gjenstander som ikke inndras 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, selv om hele eller deler av salgsummen går til dekning av pantekreditorne eller inndras i boet. Om et tilfelle hvor gevinst likevel ble ansett å være skattefri, se LRD i Utv. 1982/490.

#### 4.2.3 Konkursomkostninger

Konkursomkostninger kan ikke fradras i inntekten.

#### 4.2.4 Spesielt om virksomheten 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 oppgjør kan personlig konkursdebitor (når betingelsene for øvrig er til stede) avsette for tap på utestående fordringer som ikke er innbetalt til boet ved årets utgang, se stikkord «Utestående 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, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

Ved oppgjøret for det år konkursen ble åpnet kan konkursdebitor ikke:

- avskrive driftsmidler som trekkes inn i boet
- avsette til selvassuransfond vedrørende skip som konkursboet har overtatt før årets utgang.

### **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). Underskudd i konkursboet er ikke fradragsberettiget for konkursdebitor.

#### **4.3.2 Tilbakeføring**

Konkursåpning anses som opphør av konkursdebitors virksomhet dersom virksomheten trekkes inn i konkursboet. Om tilbakeføring av underskudd i virksomhet, se stikkord «Underskudd».

#### **4.3.3 Framføring**

Om avskjæring eller begrensning av framføring av konkursdebitors underskudd oppstått i konkursåret eller i tidligere år, se stikkord «Underskudd».

Konkursdebitors underskudd oppstått etter konkursåret, kan framføres til fradrag i senere år.

#### **4.3.4 Deltakerlignede selskaper**

Om underskuddsfremføring i deltakerlignede selskaper i konkurs, se stikkord «Underskudd».

### **5 Ligning av aksjonærer og deltakere i selskap som går konkurs**

Når selskapet går konkurs anses selskapet for likvidert på tidspunktet for konkursåpning. Dette gjelder både for aksjeselskap og deltakerlignede selskap. Om ligning av aksjonærene, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om ligning av deltaker i deltakerlignet selskap, se «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

### **6 Ligningen av konkurskreditorene**

Om betingelser og tidspunktet for kreditorenes fradrag for tap i forbindelse med konkursen, se stikkord «Tap» og stikkord «Utestående fordringer».

### **7 Skattestedet**

Boet skattlegges der det er hjemmehørende. For bo etter fysiske personer er skattestedet normalt konkursdebitors bostedskommune. For bo etter aksjeselskap mv. er skattestedet hovedkontorkommunen.

# **Kontingenter**

*Sktl. §§ 6-18 til 6-20.*

### **1 Generelt**

Foreningskontingenter er i utgangspunktet ikke fradragsberettiget.



Kontingenter kan likevel være fradragsberettiget etter:

- sktl. § 6-19 og § 6-20. Dette vil gjelde, innenfor visse begrensninger, for kontingenter betalt til:
  - arbeidstakerorganisasjon
  - Norges Fiskarlag
  - arbeidsgiverforening
  - yrkes- og næringsorganisasjon og
- sktl. § 6-1 (1). Dette vil gjelde kontingenter betalt til:
  - serviceorganisasjon for næringslivet. Nærmere om kontingenter som etter en konkret vurdering kan være fradragsberettiget som driftskostnad etter sktl. § 6-1 (1), se nedenfor under pkt. 6 «Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes næringsvirksomhet (serviceorganisasjon)».

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 nedenfor, kan det likevel være fradragsrett for kontingenten etter andre kategorier.

Kontingent inngår ikke i et eventuelt minstefradrag.

### ***1.1 Fradragsrett ved flere typer kontingenter***

Det gis ikke samtidig fradrag for kontingent til arbeidstakerorganisasjon, Norges Fiskarlag og 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 utbetalt lønn i året forut for inntektsåret.

Krever skattyter fradrag for kontingent til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes næringsvirksomhet (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.
- For andre enn statsansatte må foreningen ha inngått tariffavtale på vegne av medlemmene. Er arbeidstakerorganisasjonen opprettet etter 1. juli 1977 er det et ytterligere vilkår at organisasjonen står tilsluttet en hovedsammenslutning.

For statsansatte må foreningen ha forhandlingsrett etter lov av 18. juli 1958 nr. 2 om offentlige tjenestetvister. Dette omfatter foreninger organisert gjennom følgende hovedsammenslutninger:

- LO Stat
- Akademikernes Fellesorganisasjon (AF) (Oppløst fra 01.07.2001. Underliggende organisasjoner opprettholder sine rettigheter ut tariffperioden (til 30.04.2002))
- Akademikerne
- Yrkesorganisasjonenes Sentralforbund (YS) og
- Utdanningsgruppens Hovedorganisasjon (UHO)

Forhandlingsrett for statsansatte har foruten hovedsammenslutningene også:

- Norges ingeniørorganisasjon (NITO)
- Norges Farmaceutiske Forening (NFF)
- Skipskontrollens Forening (SKF)
- Norsk Flygelederforening (NFF)

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**

SKD kan bestemme at kontingent til enkelte organisasjoner skal kunne fratrekkes inntekten selv om vedkommende organisasjon ikke er landsomfattende.

Det er gitt dispensasjon for følgende organisasjoner:

- Norsk Hydros merkantile sentralforening
- Helgedagsreservenenes forening (Oslo Sporveier)
- Scandinavian Association of Flight Engineers
- Veritas funksjonærforening.

## **2.3 Fradragsbegrensning**

Fradrag for kontingent er begrenset til kr 900 per år sammenlagt for delen til forbund og til lokal forening. Er kontingent bare betalt for en del av året, reduseres maksimumsbeløpet forholdsmessig.

Maksimalbeløpet på kr 900,- gjelder samlet for fagforeningskontingent og fradrag for gaver til visse frivillige organisasjoner, etter sktl. § 6-50. Se for øvrig stikkord «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet» under pkt. 5.2 «Unntak, regelmessig personlig understøttelse».

Dersom lønnstakeren betaler kontingent til to foreninger, og medlemsskap i hver enkelt gir fradragsrett, begrenses det samlede fradrag til kr 900 (tillegg nr. 2 til Riksskattestyrets rundskriv nr. 568/avd I, Utv. 1977/434).

Om fradrag når forsikringspremie er inkludert i kontingenten, se stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

## **2.4 Praktiseringen**

### **2.4.1 Kontingenten er innberettet**

Etter lignl. § 6-2 nr. 3, plikter arbeidsgiveren å innberette den innbetalte fagforeningskontingenten på lønns- og trekkoppgaven kode 311, 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 uavhengig sende oppgave til arbeidsgiveren (via lønnstakeren).

#### *2.4.2 Kontingenten er ikke innberettet*

I noen tilfeller vil skattyteren i selvangivelsen kreve fradrag for fagforeningskontingent som ikke fremgår av lønnsoppgavens kode 311. Fradragsretten faller ikke av denne grunn bort, men det må stilles særlige krav til dokumentasjon.

Dersom lønnsoppgaven ikke er utfylt på dette punkt, og skattyteren har vedlagt «Arbeidsgiverens eksemplar» av blankett RF-1166 som dokumentasjon, gis fradrag. Endringsoppgave fra arbeidsgiveren må godtas.

### **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 ovenfor.

Næringsdrivende skattytere vil kunne få fradrag for betalt personlig medlemskontingent, tariffavgift og fartøyskontingent til Norges Fiskarlag med inntil kr 900 eller 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret dersom dette gir høyere fradrag. Mannskapslott kan ikke likestilles med 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 nedenfor.

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 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.

#### **4.2 Begrensning i fradragsretten**

Fradraget er begrenset oppad til 2 promille av medlemsbedriftens samlede lønnsutbetaling i året forut for inntektsåret. Samlet utbetalt lønn forstås som utbetalt lønn og annen kontantgodtgjørelse innberettet under kode 111-A i lønns- og trekkoppgaven. Samlet utbetalt lønn vil dermed fremgå av rubrikk 111-A i «Årsoppgave for arbeidsgiveravgift – Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaven», i året forut for inntektsåret.

### **5 Yrkes- og næringsorganisasjoner**

#### **5.1 Betingelser for fradragsrett**

Fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner kan kreves på følgende vilkår:

- skattyteren er næringsdrivende, aktiv eller passiv,
- organisasjonen har til hovedformål å ivareta de økonomiske interesser for den virksomhet (yrke) skattyteren deltar i og
- organisasjonen må være landsomfattende, slik at den er åpen for alle yrkesutøvere/næringsdrivende av en viss karakter. Forening tilsluttet en hovedsammenslutning regnes som landsomfattende.

#### *5.1.1 Bortforpaktning/utleie*

Skattyter som bortforpakter gårdsbruk og næringsdrivende som midlertidig leier ut virksomheten, har krav på fradrag for kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon.

#### *5.1.2 Tvilstilfelle*

Er det tvil om en sammenslutning skal regnes som en yrkes- eller næringsorganisasjon, avgjøres spørsmålet av SKD.

#### *5.1.3 Dispensasjon*

Når særlige grunner foreligger, kan SKD avgjøre at kontingent til yrkes- og næringsorganisasjoner skal være fradragsberettiget selv om den ikke er landsomfattende.

#### *5.1.4 Næringsråd*

Kontingent til næringsråd er ikke fradragsberettiget som kontingent til yrkes- og næringsorganisasjon, jf. FIN i Utv. 1985/677.

#### **5.2 Fradragets størrelse**

Fradrag for betalt kontingent kan ikke gis med høyere beløp enn:

- kr 900 eller
- 2 promille av samlet utbetalt lønn i året forut for inntektsåret, dersom dette gir et høyere fradrag.

Dersom skattyteren er medlem i flere organisasjoner gjelder fradragsbegrensningen for den samlede kontingent herunder kontingent til arbeidsgiverforening mv. Det kan i tillegg kreves fradrag for gave til visse frivillige organisasjoner etter sktl. § 6-50.

#### *5.2.1 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.

#### *5.2.2 Ektefeller*

For næringsdrivende ektefeller gjelder fradragsbegrensningen for hver av dem.

Dette gjelder også for felles bedrift. Utbetalt lønn må i så fall fordeles etter 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 næringsorganisasjon i næringskommunen(e).

#### **5.5 Formelle regler**

Skattyteren må innen selvangivelsesfristens utløp legge fram kvittering for innbetalt kontingent.

### **6 Organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes næringsvirksomhet (serviceorganisasjon)**

Kontingent betalt til organisasjon som fungerer som ledd i medlemmenes virksomhet (serviceorganisasjon) vil være fradragsberettiget som driftskostnad dersom organisasjonen utelukkende fungerer som et ledd i medlemmenes virksomhet, i den forstand at medlemmene gjennom kontingent bare belastes for kostnader som ville vært fradragsberettiget 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.

#### **6.1 Kombinert forenings- og servicevirksomhet**

##### *6.1.1 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 fradragsberettiget.

##### *6.1.2 Utskilt servicevirksomhet*

Dersom det ved siden av ordinær foreningsvirksomhet ytes bistand av rent teknisk, regnskapsmessig eller lignende art, kan kostnadene til denne virksomhet godkjennes til fradrag såfremt denne virksomhet både forretnings- og regnskapsmessig er organisert som en egen institusjon.

#### **6.2 Oversikt over avgjørelser etter sktl. § 6-1 (1)**

Nedenfor følger en oversikt over avgjørelser om fradrag etter sktl. § 6-1 (1) for kontingent til en del serviceorganisasjoner. Det er i denne oversikten ikke tatt stilling til en eventuell fradragsrett etter sktl. § 6-20 for kontingent til arbeidsgiverforening, arbeidstakerorganisasjon

(fagforening) eller yrkes- og næringsorganisasjon. Om ev. fradragsrett etter sktl. § 6-20, se ovenfor.

<b>Organisasjoner</b>	<b>Godkjent serviceorganisasjon?</b>	
Advokatenes Servicekontor for Eiendomsmegling	Ja	
Arbeidsmiljøseneteret		Nei
Asfaltentreprenørens Forening	Ja	
Automobildel-og Rekvista Grossistenes Forening (ARG.F.)		Nei
Automobilforhandlerens Landsforening		Nei
Autoriserte Reklamebyråers Forening		Nei
Autoriserte Reklamebyråers Garantifond	Ja	
Autoriserte Trafikkskolers Servicekontor	Ja	
Befraktningsutvalget, Fellesorgan for vareeierne	Ja	
Bilgummiverkstedenes Servicekontor A/S	Ja	
BIN Babymassasje i Norge		Nei
Blomstergrossistenes Landsforbund		Nei
Boligtekstilgrossistenes forening (tidl. Møbelstoffgrossistenes Landsforening)		Nei
Bondelagets Servicekontor AS	Ja	
Confektionsfabrikantenes Landsforbund		Nei
Creditreformforeningen for Norge	Ja	
Dataringen (De samarbeidende datasentraler)	Ja	
Data-Team		Nei
De Norske Hermetikkfabrikkers Landsforening		Nei
De Norske Klippfiskeeksportørers Landsforening		Nei
Den Norske Advokatforening		Nei
Den norske Revisorforening		Nei
Den norske Revisorforening Servicekontor	Ja	
Den Norske Veterinærforening		Nei
Det Norske Skogselskap		Nei
Drammensdistriktens Skurlastlag		Nei
Driftsplanrings i jordbruket	Ja	
Eksportutvalget for klippfisk og saltfisk	Ja	
EL-grossistforeningen. Norske Elektro grossister og agenter		Nei
Energiforsyningens Fellesorganisasjon. ENFO		Nei
Entreprenørforeningen bygg og anlegg	Ja	
Fabrikkbetongkontoret	Ja	
Farvehandlergrossistenes Landsforbund		Nei
Farverådet (Opplysningskontoret for farvebransjen)	Ja	
Fiberplategrossistenes Landsforening		Nei
Fiskarlagets Servicekontor	Ja	

Fiskeindustriens servicekontor		Nei
Fiskerinæringens servicekontor	Ja	
Fiskeprodusentenes servicekontor	Ja	
Ford-Forhandler-Foreningen		Nei
Forening for tverrfaglige medisinske sentra (TMS)		Nei
Forretningsbankenes Felleskontor	Ja	
Forsøksringer i jordbruket	Ja	
Fraktofartøyenes Rederiforening		Nei
Fraktofartøyenes Rederiforenings Servicekontor	Ja	
Fransk-Norsk Handelskammer	Ja	
Fysikalske institutters landsforening		Nei
Glass-og Stentøygrossistenes Landsforening		Nei
Grafiske Bedrifters Felleskontor	Ja	
Grossistforbundets Rasjonaliseringskontor	Ja	
Handelskammere. Kontingent for firmaer som driver med import og eksport samt banker	Ja	
Havremøllenes Forening. «Administrasjonsavgift»		Nei
Havremøllenes Forening «Salgsavgift»	Ja	
Hurtigbåtenes Rederiforbund		Nei
Huseiernes Servicesenter		Nei
Ichca Internasjonal	Ja	
Industriforbundets Servicekontor	Ja	
Industrivernet	Ja	
Installatørenes Service-og Opplysningskontor	Ja	
Institutt for Markedsføring. (IFM)	Ja	
Karmøy Næringsråd		Nei
Kjem. Tekn. Fabrikkers Forening		Nei
Kjøttbransjens Landsforbund		Nei
Kjøttbransjens Servicekontor	Ja	
Klippfisknæringens Reklamefond	Ja	
Kompetansering sør		Nei
Konfeksjonsfabrikkenes Service-og opplysningskontor	Ja	
Konservesfabrikkenes Landsforening		Nei
Korn og Melimportørenes Forening. Kontingent til lokalforeninger i Trondheim		Nei
Kornsiloenes Landsforbund		Nei
Kreditorforeninger	Ja	
Kryssfinerforhandlernes landsforening		Nei
Kystfartens Skipsmeglerforbund		Nei
Landslaget for Reiselivet i Norge	Ja	
Lastebileiernes Servicesenter	Ja	
Maling-og Lakkfabrikantenes Forbund		Nei

Margarinfabrikkenes Landsforening		Nei
Maksinentreprenørenes Forbund	Ja	
Maskinentreprenørenes Service-og Innkjøpslag A/S	Ja	
Mineralvannindustriens Landslag		Nei
Motorimportørenes Landsforening		Nei
Møbelhandlernes landsforbunds Servicekontor		Nei
Møbelprodusentenes Landsforening		Nei
Møbelprodusentenes Servicekontor –Møregruppa	Ja	
Målekontorer. Lokale målekontorers avgift til forbundet	Ja	
Nito Takst Servicekontor	Ja	
Nordsjøgruppen v/Fraktfartøyenes Rederiforening		Nei
Nordisk Cerealkjemikerforbund		Nei
Nordisk Skibsrederforening	Ja	
Nordisk Vegteknisk Forbund		Nei
Nordisk Veterinærmedisin.		Nei
Nord-Norges Hotell-og Restaurantforening		Nei
Norges Ambulanseforbund		Nei
Norges Automobil-Forbund		Nei
Norges Autoriserte Regnskapsføreres Servicekontor	Ja	
Norges Betongvarefabrikkers servicekontor	Ja	
Norges biloppsamleres forening		Nei
Norges Bilbransjeforbunds service og informasjonskontor (tidligere Bilbransjens Landsforbunds service-og informasjonskontor)	Ja	
Norges Birøkerlag		Nei
Norges Bygdemøllelag. (tidligere Bygdemøllenes Landsforening)		Nei
Norges Byggestandardiseringsråd	Ja	
Norges Campingplassforbund		Nei
Norges Cykleforbund		Nei
Norges Eiendomsmeglerforbunds Servicekontor	Ja	
Norges Farmaceutiske Forening		Nei
Norges Farvehandlerforbunds Rasjonaliserings-og Servicekontor	Ja	
Norges Fiskarkvinnelag		Nei
Norges Forsvarsforening		Nei
Norges Frisørmesterforbund	Ja	
Norges Glas-og Stentøiforhandleres Forbund		Nei
Norges Gullsmedforbund		Nei
Norges Gullsmedforbunds reklameforening	Ja	
Norges Gulvbelegghandleres Forbund. (tidl. Norges Linoleumshandleres Forening)		Nei



Norges Handelsreisendes Landsforbund		Nei
Norges Handelsstand forbunds Servicekontor		Nei
Norges Handelsstands Forsknings-og Opplysningsfond		Nei
Norges Husflidslag		Nei
Norges Håndverkerforbund. (tidl. Norske Håndverks-og industribedriftsforbund)		Nei
Norges Industriforbund		Nei
Norges Jernvarehandleres Forbund – Servicekontor	Ja	
Norges Kolonial-og landhandlerforbunds Servicekontor		Nei
Norges Kooperative Landsforening		Nei
Norges Kooperative Landsforening (Organisasjons-og driftsavdelingen, Opplysnings-og utdannelsesavdelingen samt fylkeslagene)		Nei
Norges Lastebileier-Forbund (konsulentavgift)	Ja	
Norges Praktiserende Arkitekters Servicekontor		Nei
Norges Rederiforbund og Arbeidsgiverforening for Skib og offshorefartøyer – Felleskontoret	Ja	
Norges Reiselivsråd. (Fradrag for hoteller, pensjonater, fjellstuer, trafikkelskaper og reisebyråer)		Nei
Norges Rutebileierforbund		Nei
Norges Råfiskelag	Ja	
Norges Salgs-og Reklameforbund		Nei
Norges Skipsførerforbund		Nei
Norges Skogeierforbund. Salgsforeningens forpliktelse til å dekke en andel av forbundets kostnader	Ja	
Norges Sportshandleres Forbund		Nei
Norges Sportshandleres Forbund Servicekontor	Ja	
Norges Støperitekniske Forening		Nei
Norges Takseringsforbund		Nei
Norges Takseringsforbunds servicekontor		Nei
Norges Teglindustriforening (tidl. Den norske landsforening for teglverker). Forskningsavgift til foreningens tekniske avdeling	Ja	
Norges Tekstilkjøpmenns Forbund servicekontor (NTF-Service)	Ja	
Norges Trelastforbund		Nei
Norges Treningssenterforbund (NTF)		Nei
Norges Tørrfiskeeksportørers Landsforening (tidl. Norges Tørrfiskeeksportørers Landsforbund)		Nei
Norges Ungdomslag		Nei
Norges Urmakerforbund		Nei
Norsamek. (Mekaniske bedrifter i Nordland, Troms og Finnmark)	Ja	
Norsk Betongforening		Nei

Norsk Brannvern Forening		Nei
Norsk Damemoteråd/rådet for herreklær (tidl. Moterådet for kåper)	Ja	
Norsk Dampkjelforening	Ja	
Norsk Elvarmeforbund		Nei
Norsk Fabrikkbetongforening		Nei
Norsk Faglitterær Forfatterforening		Nei
Norsk Faktorforbund. Premie til begravelseskassen	Ja	
Norsk Fjernvarmeforening		Nei
Norsk Forening for Kvalitet		Nei
Norsk Grafisk forbunds Låne-og Hjelpkasse		Nei
Norsk Gartnerforbunds servicekontor for næringsdrivende innenfor hage-og gartnerivirksomhet	Ja	
Norsk Hotell-og Restaurantforbund		Nei
Norsk Hotell-og Restaurantforbunds servicekontor	Ja	
Norsk Ichca		Nei
Norsk Kjemisk Selskap		Nei
Norsk Metallurgisk Selskap		Nei
Norsk Mohairlag		Nei
Norsk Mølleforening		Nei
Norsk-Nederlandsk Forening. (Næringsdrivende som driver eksport-og importvirksomhet til/fra Nederland)	Ja	
Norsk oversetterforening		Nei
Norsk Pulverlakkteknisk Forening		Nei
Norsk Renholdsverksforening		Nei
Norsk Skipsmæglerforbund		Nei
Norsk Skogsbruksforening		Nei
Norsk Svineavlslag		Nei
Norsk Tekstilteknisk Forbund		Nei
Norsk-Tysk Handels-og Industriforening	Ja	
Norsk Ukepresse		Nei
Norsk Varmeteknisk forening – Servicekontoret		Nei
Norske Avløysarlag og Maskinringar		Nei
Norske Datasentralers Landsforbund		Nei
Norske Elektrisitetsverkens Landsforening		Nei
Norske Elektroleverandørers Landsforening	Ja	
Norske Energikjøperes Interessekontor	Ja	
Norske Eskefabrikkers Landsforening		Nei
Norske fiskeoppdrettsutstyrproducenters forening		Nei
Norske Fiskeproducenters Forening		Nei
Norske Garveriers Landsforening (tidl. Garvernes og lærfabrikantenes Landsforening)		Nei

Norske Iskremfabrikkers Landsforening. Avgift vedrørende tekniske konsulent		Nei
Norske Kiropraktorerers Servicekontor	Ja	
Norske Kullimportørers Landsforening. Avgift til Scan. Co. Imp. Federation		Nei
Norske Melkeprodusenters Landsforbund		Nei
Norske Papirhandleres Landsforbund		Nei
Norske Pelsdyrforlag A/L	Ja	
Norske Perginolforhandleres Landssammenslutning	Ja	
Norske Radio/TV-Handleres Landsforbund		Nei
NRLs Rasjonaliseringskontor	Ja	
Norske Rørgrossisters Forenings Felleskontor	Ja	
Norske Rørleggerbedrifters Landsforening		Nei
Norske Rørleggerbedrifters Landsforenings Servicekontor	Ja	
Norske Sjømatbedrifters Servicekontor	Ja	
Norske Skipsverft Salgs og Markedsføringsorganisasjon NSSM	Ja	
Norske Skofabrikkers Landssammenslutning		Nei
Norske Skofabrikkers og Skoggrossisters Salgsforening	Ja	
Norske Sykkelfabrikanters-og Grossisters Forening		Nei
Norske Såpefabrikkers Felleskontor	Ja	
Norske Takpappfabrikkers Felleskontor	Ja	
Norske Traneksportørers Landsforening		Nei
Norske Trevarefabrikkers Landsforbund		Nei
Norske Trevarefabrikkers Servicekontor		Nei
Norske Tråltrederiers Forening		Nei
Norske Turisthotellers Forening		Nei
Norske Tønneprodusenters Landsforening		Nei
Næringslivets Servicekontor for Markedsrett		Nei
Næringsrådet i Rogaland		Nei
Oslo og Omegn Bilbransjeforenings Servicekontor		Nei
Oslo og Omegn Huseierforening Servicekontor		Nei
Oslo Kafeforening		Nei
Oslo Trelastforening		Nei
Papirgrossistenes Landsforening		Nei
Papirindustriens Forskningsinstitutt	Ja	
Papirindustriens sentralforbund – servicekont.	Ja	
Papirindustriens Tekniske Forening		Nei
Pele-og spuntentreprenørens forening		Nei
Praktikertjenesten AS		Nei
Produsentutvalget for Skotøy	Ja	
Pukk-og Grusleverandørens Servicekontor		Nei
Radiofabrikantenes Patentkontor	Ja	

Radioleverandørenes Landsforbund		Nei
Reiselivslaget for Stavanger	Ja	
Reiselivsråd/lag. (For hoteller, fjellstuer, pensjonater, trafikkselskaper og reisebyråer)		Nei
Reisetrafikkforeninger. (For hoteller, fjellstuer, pensjonater, trafikkselskaper og reisebyråer)		Nei
Rørleggerbedriftenes Servicekontor	Ja	
Rådgivende Ingeniørers Forening	Ja	
Samarbeidsrådet for Nord-Norsk landbruk		Nei
Samdriftens Kontaktorgansservicekontor	Ja	
Sarpsborg Håndverk-og Industriforening		Nei
Scanfin, Scanpap og Scansulfit. (Den del av avgiften som svarer til hvert medlems andel av hver av foreningenes årlige driftskostnaderer)	Ja	
Seksjon Praksis Administrasjon (tannleger)	Ja	
Sentralinstitutt for industriell forskning (tidl. Studieselskapet for Norske industrier)	Ja	
Skolebilruteeiernes Landsforbund		Nei
Skurlastlag		Nei
Sparebankenes kontor for økonomisk opplysning A/S. (Nå endret navn til A/S Sparebankmaterieell, SPAMA)	Ja	
Sponplateindustriens forening (tidl. De norske Sponplatefabrikkers felleskontor)	Ja	
Statnettkundenes Fellesorganisasjon (SFO)	Ja	
Stavanger Salgs-og reklameforening		Nei
Streikeerstatningsfond		Nei
Stål-og Metallvarefabrikkenes Merkantile Landsforening	Ja	
Syklistenes Landsforening. Bidrag fra sykkelfabrikanter er fradragsberettiget		Nei
Tekstilfabrikkenes Forening (tidl. De norske Tekstilfabrikkers Landsforening)		Nei
Tekstilfabrikkenes konsulent-og opplysningskontor	Ja	
Tekstilkjøpmennenes forbund (tidl. Manufakturkjøpmennenes Landsforening)		Nei
Tekstilgrossistenes Forbund (tidl. Manufakturgrossistenes Landsforbund)		Nei
Transportbrukernes Fellesorgan (tidl. Transportbrukernes Felleskontor)	Ja	
Trelastindustriens Servicekontor	Ja	
Trelast og Byggevarehandelens fellesorganisasjon		Nei
Trelast-og byggevarehandelens Landsforbund. Det bør kun innrømmes fradrag for på kr. 0,25 per std. omsatt trelast		Nei
Trådstiftforeningen	Ja	
Turisttrafikkomiteen for Bergen og Vestlandet	Ja	

Turisttrafikkontoret i Vestfold	Ja	
Turistkomiteen for Oppland	Ja	
Tverrfaglige Medisinske Senter. TMS		Nei
Urmakerforbundets Rasjonaliseringselskap	Ja	
A/S Vest-Norges Samkjøringselskap	Ja	
VVS Informasjon Norge	Ja	
Ørsta Næringskontor		Nei

# Kostnader - juridisk bistand/prosessomkostninger

*Sktl. § 6-1*

## 1 Generelt

Kostnader til juridisk bistand er som andre kostnader fradragsberettigede når de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Dette gjelder blant annet kostnader til bistand ved rådgivning, forhandlinger og rettssaker. Dette gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet.

Tilsvarende gjelder for saksomkostninger/prosessomkostninger ved rettssak/forlik. Dette innebærer at kostnadene kan fratrekkes dersom saken bistanden er knyttet til, direkte gjelder skattepliktige inntekter eller fradragsberettigede kostnader.

Hvorvidt saken tapes eller vinnes er uten betydning for fradragsretten. Hvor omkostningene bare delvis angår inntektservervet, må skjønsmessig fordeling foretas.

## 2 Minstefradraget

Fradragsberettigede kostnader til juridisk bistand vil komme til fradrag i tillegg til minstefradrag med mindre kostnaden må anses som pådratt i tilknytning til inntekter som gir grunnlag for beregning av minstefradrag.

## 3 Forskjellige spørsmål, alfabetisk ordnet

### 3.1 Arbeidstvist

En lønnsinntakers kostnader til bistand i rettstvist om å beholde lønnsfastsetting eller få tilbake en stilling, vil være fradragsberettiget. Omfatter saken også krav om oppreisning for tort og svie, som er helt eller delvis skattefrie, må fradragsretten begrenses til den delen av omkostningene som gjelder den skattepliktige del av kravet. Se også stikkord «Skadeserstatning». Fradraget inngår i minstefradraget.

### 3.2 Ekteskapstvist

Kostnader til prosess påløpt i tvist om underholdsbidrag i ekteskapsaker er ansett fradragsberettiget. Fradragsrett foreligger derimot ikke for kostnader ved tvist om separasjon eller skilsmisse, ved skiftetvister eller ved barnefordeling, jf. FIN i Utv. 1981/337. Fradraget inngår ikke i minstefradraget.

### **3.3 Endringssak/prosess om avgifter til folketrygden**

Kostnader til bistand til klage på/rettssak vedrørende arbeidsgiveravgift er fradragsberettiget i samme utstrekning som arbeidsgiveravgiften er fradragsberettiget.

Kostnader til bistand til klage på/rettssak om fastsettelse av trygdeavgift til folketrygden, f.eks. fastsettelse av personinntekt, er ikke fradragsberettiget.

### **3.4 Endringssak/prosess om ilignet inntekts- og/eller formuesskatt til kommune eller stat**

Kostnader til bistand til klage på/rettssak vedrørende ilignet inntekts- og eller formuesskatt til stat eller kommune, er ikke fradragsberettiget da slik skatt i seg selv ikke er fradragsberettiget. Det samme gjelder bistand i forbindelse med ligningsundersøkelser.

Om dekning fra det offentlige av kostnader til juridisk bistand når andre nemnder enn ligningsnemnda endrer en avgjørelse til gunst for skattyter, se stikkord «Endringssak – saks kostnader ved endringssak».

### **3.5 Erstatningssøksmål i yrke**

Dersom et erstatningssøksmål mot en person er basert på at vedkommende har begått ansvarsbetingende handlinger eller unnlater 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 med mindre skaden er voldt forsettlig. Det er ikke avgjørende for fradragsretten om vedkommende blir eller ikke blir idømt erstatningsansvar. Se Sivilombudsmannens utt. i Utv. 1994/1570. Fradraget inngår i minstefradraget.

### **3.6 Fast eiendom**

Kostnader hos kjøper ved prosess mellom kjøper og selger i forbindelse med erverv av eiendom eller rettighet skal aktiveres som en del av kostprisen. Selgers kostnader er fradragsberettiget i den utstrekning gevinsten ved salget er skattepliktig. Ved andre prosesser som gjelder fast eiendom, eller rettighet i fast eiendom, kan kostnadene kreves fratrukket ved inntektslikningen dersom skattyterens løpende skattepliktige inntekt må antas å bli direkte eller indirekte påvirket av utfallet av prosessen. Må f.eks. eier av forretningseiendom prosedere mot en leietaker for å få inn leien, har prosesskostnadene tilknytning til den løpende inntekt (leien), og er derfor fradragsberettiget.

Det gis fradrag for kostnader til grensegangs- og jordskiftesaker, jf. FIN i Utv. 1985/400.

Videre vil bare eierens prosesskostnader til forsvar mot odelsløsning kunne kreves fratrukket, jf. FIN i Utv. 1990/544. Om kostnader til tvist om eiendomsrett for eiendeler i virksomhet, se HRD i Utv. 1956/442 og LRD i Utv. 1980/451.

### **3.7 Klagesaker/prosess om merverdi- og investeringsavgift**

Kostnader til bistand til klage på/rettssak vedrørende fastsettelse av merverdi- og investeringsavgift er fradragsberettiget.

### **3.8 Oppkjøp mv. av foretak**

Om kostnader i forbindelse med erverv av foretak, se stikkord «Kostnader - oppkjøp av foretak mv.».

### **3.9 Kostnader i forbindelse med straffbar handling**

Det kan ikke gis fradrag for kostnader i forbindelse med straffesak selv om den straffbare handling direkte knytter seg til den næring skattyter driver.

### **3.10 Trygdetvist**

Kostnader til bistand for å oppnå høyere skattepliktige trygdeytelser f.eks. uførepensjon, er ansett fradragsberettiget. Fradraget inngår i minstefradraget.

## **Kostnader - oppkjøp av foretak mv.**

### **1 Generelt**

Dette stikkordet omhandler den skattemessige behandlingen av kostnader til verdivurderinger, fastsettelse av bytteforhold, takster, utarbeidelse av prospekter, reisekostnader, juridiske og finansielle gjennomganger (due- diligence), utarbeidelse av rapporter, avklaring av skattemessige forhold, meglere, juridiske og økonomiske rådgivere mv. Slike kostnader kan også være interne, f.eks. ved bruk av egne ansatte. Kostnadene kan være pådratt ved oppkjøp av foretak, fusjoner, generasjonsskifter, emisjoner, børsnoterings mv.

I forhold til skattereglene må en vurdere om:

- kostnaden er tilordnet rett skattesubjekt,
- kostnaden er fradragsberettiget som ledd i næringsvirksomhet eller i tilknytning til skattepliktig inntekt,
- det foreligger aktiveringsplikt, og i tilfelle hvilket formuesobjekt det skal aktiveres på.

Nedenfor behandles situasjonen ved oppkjøp av foretak. De samme prinsippene vil normalt kunne legges til grunn også ved andre transaksjonsformer. Om kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsinntroduksjon, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under pkt. 8.2 «Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegning av aksjekapital og børsinntroduksjon».

### **2 Tilordning til rett skattesubjekt**

Kostnader i forbindelse med oppkjøp av foretak kan bare tilordnes den som er direkte 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. Se nedenfor under pkt. 6 «Behandling når andre enn kjøper og selger dekker kostnadene».

### **3 Klassifisering av kostnader**

#### **3.1 Generelt**

Vurdering av fradragsretten må ta utgangspunkt i en konkret vurdering av formålet med den enkelte kostnad. Det er ikke avgjørende hvilket begrep som er brukt av partene. Kostnader som er knyttet til ervervet må avgrenses mot vanlige driftskostnader. Hvis en kostnad har tilknytning både til ervervet og den løpende drift vil hovedformålet være avgjørende.

#### **3.2 Kostnader knyttet til ervervet/transaksjonen**

Oppkjøpskostnader (transaksjonskostnader, ervervskostnader eller anskaffelseskostnader), er kostnader som har tilknytning til det formuesobjekt som erverves. Disse vil være pådratt med henblikk på å forberede eller gjennomføre kjøpet.

Eksempler på kostnader som normalt har direkte tilknytning til formuesobjektet er kostnader til analyser, kontraktsforhandlinger, kontraktsutforming, due diligence review og gjennomføring av selve overtakelsen.

### ***3.3 Kostnader som ikke er knyttet til ervervet/transaksjonen***

Oppkjøpskostnader må avgrenses mot vanlige driftskostnader som har tilknytning til den løpende drift og er pådratt for å forberede eller gjennomføre den etterfølgende drift, integrering og organisering av virksomheten. Kostnader som er knyttet til endringer i organiseringen av skattyters virksomhet (organisasjonskostnader) kan være kostnader til endringer i oppgavefordeling, ledelse mv.

Det vil være et moment ved vurderingen om kostnaden er pådratt før eller etter overtakelsen. Selv om kostnaden er pådratt før overtakelsen, kan imidlertid formålet være knyttet til den etterfølgende drift.

### ***3.4 Kostnader til finansiering, emisjon og stiftelse***

Kostnader til finansiering, herunder juridisk bistand for å oppnå lån, kan fradragsføres direkte.

Tekniske stiftelseskostnader og emisjonskostnader kan fradragsføres direkte, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» under pkt. 8.2 «Kostnader ved stiftelse av selskap, nytegnning av aksjekapital og børsintroduksjon».

### ***3.5 Kostnader til skatte- og avgiftsrådgivning mv.***

Kostnader i forbindelse med skatterådgivning er ikke fradragsberettiget og kan følgelig heller ikke aktiveres. Kostnader til rådgivning vedrørende f.eks. eiendomsskatt, merverdiavgift og arbeidsgiveravgift, må vurderes i forhold til tilknytning.

## **4 Behandling på kjøpersiden**

### ***4.1 Oppkjøp som gjennomføres***

Kostnader i forbindelse med oppkjøp av foretak skal aktiveres på den/de ervervede objekter. Ved erverv av f.eks. en aksjepost, skal kostnader knyttet til kjøpet aktiveres på aksjene. Ved erverv av alle eiendeler i en virksomhet, skal kostnadene i prinsippet fordeles mellom, og aktiveres på formuesobjektene i virksomheten, prinsipalt på det/de enkelte objekter kostnadene knytter seg til, subsidiært ved en forholdsmessig fordeling.

Se LRD i Utv. 2002/1006.

### ***4.2 Oppkjøp som ikke gjennomføres***

Er oppkjøpet ledd i næringsvirksomhet, kan kostnader i forbindelse med oppkjøp som ikke gjennomføres, fradras direkte i det året det er klart at kjøpet ikke vil finne sted, se stikkord «Tap» under pkt. 4 «Tap i næringsvirksomhet». Er oppkjøpet ikke ledd i næringsvirksomhet, er kostnadene ikke fradragsberettiget.

### ***4.3 Oppkjøp som delvis gjennomføres***

Kostnader som delvis refererer seg til oppkjøp som blir gjennomført og delvis til oppkjøp som ikke blir gjennomført skal fordeles forholdsmessig etter en konkret vurdering. Kostnadene som knytter seg til oppkjøpet skal aktiveres på den/de ervervede objekter.

## **5 Behandling på selgersiden**

### ***5.1 Salg som gjennomføres***



Kostnader pådratt ved salg av foretak kommer til fradrag ved gevinstberegningen av de objekter som realiseres. Om kostnader ved erverv og salg av aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» under pkt. 6.1.1 «Omkostninger».

### **5.2 Salg som ikke gjennomføres**

Er salget ledd i næringsvirksomhet, kan kostnader i forbindelse med salg som ikke gjennomføres, fradras direkte i det året det er klart at salget ikke vil finne sted, se stikkord «Tap» under pkt. 4 «Tap i næringsvirksomhet». Er salget ikke ledd i næringsvirksomhet, er kostnadene ikke fradragsberettiget.

### **6 Behandling når andre enn kjøper og selger dekker kostnadene**

Dekkes kostnadene med endelig virkning av andre enn kjøper eller selger, vil det i utgangspunktet ikke være fradragsrett for kostnadene hverken 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.

## **Kraftforetak**

- *Sktl. § 2-2 (1) bokstav g, 2-5 (1) og (2), § 10-40 (3), § 14-41 (1) bokstav g, kap. 18, § 19-2 (4).*
- *FSFIN § 2-5, § 18-2, § 18-3, § 18-5, § 18-8 og § 19-2 (4).*
- *Departementets fastsettelse av den normerte risikofri renten og renten etter FSFIN § 18-8-2 til 18-8-5 kunngjøres i januar 2003.*

### **1 Generelt**

Under dette stikkord behandles særreglene for beskatning av kraftforetak. Særreglene gjelder bare for skattlegging av inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av vannkraft. Produksjon av elektrisk kraft med annet enn vannkraft, f.eks. vindkraftverk, behandles ikke i dette stikkordet.

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 også ved fastsettelse av alminnelig inntekt. I tillegg har næringsvirksomheten to særegne skattearter, grunnrenteskatt og naturressursskatt, se nedenfor under henholdsvis pkt. 9 «Grunnrenteinntekt» og pkt. 10 «Naturressursskatt».

Det er særregler for fastsettelse av formuesverdien for kraftanlegg. Ligningsmyndighetenes formuesfastsettelse legges til grunn ved beregning av kommunal eiendomsskatt. Skattedirektoratet foretar fordeling av grunnlaget for eiendomsskatt mellom kommunene i samsvar med egedomskattelova § 8 A.

## **2 Regnskapsplikt/revisjonsplikt**

Om regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

Kommunale- og fylkeskommunale forvaltningsbedrifter har regnskapsplikt etter kommuneloven av 25. september 1992 nr. 107.

Om revisjonsplikt, se stikkord «Regnskap - revisjon».

## **3 Definisjoner**

### ***3.1 Kraftforetak***

Med kraftforetak menes bedrift som driver vassdragsregulering, produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av kraft.

### ***3.2 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). Slike anlegg er underlagt Norges vassdrags- og energidirektorats (NVE) monopolkontroll. Begrepet kraftanlegg omfatter også mini- og mikrokraftverk. Eier skattyter flere kraftstasjoner, behandles hver kraftstasjon med eventuelt reguleringsanlegg som et eget kraftanlegg. Om hva som er flere kraftstasjoner/kraftverk, se nedenfor under pkt. 3.3.2 «Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)».

Kraftanlegg omfatter reguleringsanlegg og/eller produksjonsutstyr samt rettigheter i slike anlegg, herunder f.eks. fallretter, damanlegg, pumpeverk, inntaksdam, atkomst til kraftanlegg fra offentlig vei (anleggsveier, kaianlegg, broer, taubaner) tilløpstunnel, og kraftstasjon med generatorer frem til undervann 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 (forutsatt at transformatorstasjonen ikke er underlagt NVE's monopolkontroll). Begrepet kraftanlegg vil normalt ikke omfatte reservedeler, administrasjonsbygg, tjenesteboliger, overførings-/distribusjonsnett mv.

Konsesjon kan omfatte såvel anlegg for produksjon som overføringsnett for elektrisk kraft. Det er bare konsesjon for produksjon av kraft som går inn i begrepet kraftanlegg.

### ***3.3 Kraftverk/kraftstasjon***

#### ***3.3.1 Generelt***

Med begrepet kraftverk og begrepet kraftstasjon menes det samme.

Kraftstasjon er den del av kraftanlegget som står for produksjon av kraft, eksklusiv reguleringsanlegg. Dette vil være fjellhall, inkludert atkomsttunnel, eller bygning hvor maskinteknisk utrustning for kraftproduksjon er plassert. Kraftstasjon omfatter også generatorer frem til undervann 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 (forutsatt at transformatorstasjonen ikke er underlagt NVE's monopolkontroll).

#### ***3.3.2 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. 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. 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.

### **3.4 Reguleringsanlegg**

Med reguleringsanlegg menes anlegg for regulering av vannføringen i et vassdrag med tilhørende rettigheter. Driftsmidler i reguleringsanlegg vil bl.a. være dammer, vannveier (tunneler, sjakter, kanaler og rør), luker, sjakter, tverrslagsporter og pumpestasjoner.

### **3.5 Særskilte driftsmidler i kraftanlegg**

Særskilte driftsmidler i kraftanlegg omfatter driftsmidler som avskrives lineært i medhold av sktl. § 18-6. (Reglene gjelder også for driftsmidler i mini-/mikrokraftverk.) Om hvilke driftsmidler dette gjelder, se pkt. 7.6 «Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft» og pkt. 7.7 «Driftsmidler, kraftanlegg påheftet hjemfallsrett».

### **3.6 Elektroteknisk utrustning i kraftforetak**

Elektroteknisk utrustning i kraftforetak vil omfatte driftsmidler både i kraftanlegg og i fordelingsnett, så som transformatorer, koblingsanlegg, kabler i kraftverk og overførings- og distribusjonslinjer, jord- og sjøkabler, transformatorer og koblingsanlegg i overførings- og distribusjonsnett, se Ot.prp. 23 (1995-96) side 152. De enkelte nettene inndelt i sentral-, regional- og distribusjonsnett anses hver for seg å utgjøre et driftsmiddel.

### **3.7 Konesjonskraft**

Konesjonskraft er kraft som tas ut av andre enn kraftanleggets eier(e) i henhold til vilkårene for konesjonen. Vilårene for konesjon gis i medhold av henholdsvis lov av 14. des. 1917 nr. 16 om industrikonesjon og lov 14. des. 1917 nr. 17 om vassdragsregulering. Konesjonskraften er et gitt volum kraft som skal leveres til en gunstig pris som fastsettes hvert år av Olje- og energidepartementet, normalt i desember i året forut for inntektsåret. Hensikten er å gi kraftanleggskommunene kompensasjon for de inngrep utbyggingen av kraftverket med reguleringsanlegg har medført. Levering av konesjonkraft er ikke aktuelt for kommuner som selv er eneeier av kraftanlegget.

## **4 Hvilke foretak som omfattes**

### **4.1 Generelt**

#### **4.1.1 Formue og alminnelig inntekt**

Reglene nedenfor om formue og alminnelig inntekt gjelder for kraftforetak, dvs. foretak hvor næringsvirksomheten omfatter minst en av følgende aktiviteter; vassdragsregulering, produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av kraft.

#### **4.1.2 Grunnrenteskatt og naturressursskatt**

Reglene om grunnrenteskatt og naturressursskatt gjelder for eiere av kraftverk. Dette vil omfatte eneeier (enmannsforetak eller selskap som selskaplignes) og deltakere i selskaper som deltakerlignes. Videre vil disse reglene også omfatte skattytere som har en varig rett til uttak av en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende del av kraftverkets investerings- og driftskostnader. Uttaksrett i denne sammenhengen omfatter ikke det tilfellet at den uttaksberettigede også skal dekke et fortjenesteelement hos kraftselger. Leietakere

anses ikke som berettiget til uttak av kraft i denne forbindelse. Fylkeskommuner og kommuner som har rett til konsesjonskraft og grunneiere som har rett til fri strøm som en del av erstatningen omfattes heller ikke av reglene om naturressursskatt og grunnrenteskatt.

## **4.2 Offentlig eie, eneeie eller andel i deltakerlignet selskap**

### **4.2.1 Formue**

Fylkeskommuner og kommuner er ikke skattepliktige for formue i kraftforetak for eiendommer mv. som ligger innenfor (fylkes-) kommunens område. Dette gjelder enten foretaket er eiet direkte eller som andel i et deltakerlignet selskap.

For eiendommer mv. som ligger utenfor (fylkes-) kommunens område, vil det foreligge skatteplikt for formuen såfremt eiendommen mv. er direkte eiet eller eiet som andel i et selskap som deltakerlignes. (Interkommunale selskaper med delt ansvar, jf. lov av 29. januar 1999 nr 6 om interkommunale selskaper, deltakerlignes ikke.)

### **4.2.2 Inntekt**

Fylkeskommuner og kommuner er skattepliktig for inntekt knyttet til produksjon, omsetning, overføring eller distribusjon av elektrisk kraft utover omsetning av konsesjonskraft. Dette gjelder enten foretaket er eiet 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 stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

## **4.3 Offentlig eie, statsforetak**

Statsforetak skal skattlegges på samme måte som aksjeselskap eiet av det offentlige, se nedenfor.

## **4.4 Offentlig eie, aksjeselskap mv.**

### **4.4.1 Formue**

Formue i aksjer/andeler i aksjeselskaper eller likestilte selskaper, herunder interkommunale selskaper, er ikke skattepliktig for stat, fylkeskommune eller kommuner.

### **4.4.2 Inntekt**

Inntekt av næringsvirksomhet drevet av aksjeselskaper og likestilte selskaper hvor aksjene eller andelene helt eller delvis er eiet av det offentlige, skattlegges i utgangspunktet som andre aksjeselskap. Dette gjelder også for interkommunale selskaperorganisert i samsvar med. lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper Interkommunale selskaper organisert som ANS skal innen 1. januar 2004 være organisert som interkommunalt selskap jf. lovens § 40.

Om særregler om fradrag for gjeldsrenter mv. i slike selskaper hvor det offentlige eier minst to-tredeler av aksjene eller andelen enten direkte eller indirekte, se nedenfor under pkt. 7.10.3 «Fradrag for finanskostnader, begrensning for foretak med offentlige eiere».

Fylkeskommuner og kommuner som direkte eller indirekte eier aksjer/andeler, i selskap mv. som driver næringsvirksomhet med produksjon, omsetning og overføring eller distribusjon av kraft, ut over omsetning av konsesjonskraft, er skattepliktige for gevinst ved realisasjon av aksjer/andeler. Ved indirekte eie gjelder dette også ved realisasjon av aksjer/andeler i det

mellomliggende selskap som eier aksjer/andeler i kraftforetaket. Om gevinstberegning mv. se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

Kommuner og fylkeskommuner er i utgangspunktet ikke skattepliktig for finansinntekter, herunder utbytte fra aksjeselskap.

## **5 Ligningsmåten for selskap og sameier**

### **5.1 Ansvarlige selskap, kommandittselskap og indre selskap**

#### *5.1.1 Hovedregel*

Ansvarlige selskap (ANS og DA), kommandittselskap og indre selskap, skal som hovedregel deltakerlignes etter nettometoden.

#### *5.1.2 Unntak, 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 (3). Om ligning etter bruttometoden, se stikkord «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 av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, for disse skal lignedes som eget skattesubjekt.

#### *5.1.3 Unntak, interkommunale ansvarlige selskap*

Ansvarlige selskap som er dannet av fylkeskommuner og/eller kommuner til fremme av økonomiske fellesinteresser, jf. lov av 29. januar 1999 nr. 6 om interkommunale selskaper, skal lignedes som aksjeselskaper. Dette gjelder også for interkommunale selskaper organisert som DA etter selskapsloven, og som etter § 40 i lov om interkommunale selskaper senest skal være omorganisert innen utgangen av 2003.

## **6 Formue**

### **6.1 Generelt**

Formue i kraftforetak fastsettes og skattlegges i utgangspunktet etter samme regler som for andre næringsvirksomheter/selskaper. Formuesverdien skal som utgangspunkt verdsettes til antatt salgsverdi per 1. januar i ligningsåret.

Fremgangsmåten for å komme frem til antatt salgsverdi er imidlertid særegen for kraftanlegg med generatorer som i inntektsåret har en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, se nedenfor.

### **6.2 Bruttoformue/eiendomsskattegrunnlag**

#### *6.2.1 Generelt*

I kraftforetak som også driver produksjon av kraft, skal formuesverdien i kraftanlegget i hovedsak fastsettes enten:

- ved beregning av fremtidige kostnader og inntekter etter reglene i sktl. § 18-5, jf. FSFIN § 18-5, såfremt generatorene i kraftanlegget har en samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, eller
- til skattemessige inngangsverdier per 1. januar i ligningsåret, såfremt generatorene i kraftanlegget har en påstemplet merkeytelse på mindre enn 10 000 kVA, eller

- til investert kapital per 1. januar i ligningsåret om kraftanlegget ikke er satt i drift ved inntektsårets utgang.

Formue som ikke inngår i kraftanlegget, skal formuesbeskattes i tillegg til verdiene ovenfor. Om verdsettelse, se nedenfor.

Formuen skal fastsettes under ett for enmannsforetak. Det samme gjelder for selskap som selskaplignes eller deltakerlignes etter nettometoden.

For kraftproduserende selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, skal formuen fastsettes særskilt for hver deltaker. Dette innebærer at eventuell beregning av verdien av kraftanlegg som sådan, i prinsippet må foretas særskilt for hver deltakers andel av kraftanlegget etter deltakerens individuelle forhold. Fastsettelsen av formuesverdi på annen formue må i prinsippet foretas for hver deltakers andel i driftsmidlene.

#### *6.2.2 Verdsettelse, kraftanlegg på 10 000 kVA eller mer*

Er generatorene i ett kraftanlegg til sammen påstemplet en merkeytelse på 10 000 kVA eller mer, skal verdien av kraftanleggsformuen fastsettes ved beregning av fremtidige inntekter og kostnader over ubegrenset tid.

Om hva som inngår i begrepet kraftanlegg, se foran under pkt. 3.2 «Kraftanlegg»

Nyanskaffede generator som er satt i drift (ikke tidligere frakoblet og ikke erstatter annen generator) i løpet av året regnes med ved vurdering av grensen på 10 000 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid.

Har generatoren vært i drift eller blitt skiftet ut med ny generator, men røret til turbinen har vært midlertidig fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret, dvs. mer enn 6 mnd, regnes vedkommende generators merkeytelse ikke med ved vurderingen av om kraftanlegget har samlet påstemplet merkeytelse på 10 000 kVA. Dette gjelder også om generatoren er den eneste generatoren i vedkommende kraftanlegg.

Generator som er permanent fysisk frakoblet 1. januar i ligningsåret regnes ikke med ved grensen på 10 000 kVA.

Kraftanlegg 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.

Eier skattytere flere atskilte kraftanlegg, skal grensen på 10 000 kVA vurderes separat for hvert kraftanlegg. I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes samlet for hvert kraftanlegg i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden. Om hva som regnes som flere kraftanlegg, se foran under pkt. 3.2 «Kraftanlegg» og pkt. 3.3.2 «Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)».

Fastsettelse av formuesverdien etter disse reglene skal foretas selv om den ikke får betydning for utligning av formuesskatt for kraftforetaket eller dets eiere. Formuesverdien skal etter § 8 i lov av 6. juni 1975 nr. 29 om eiedomsskatt til kommunane, legges til grunn som eiendomsskattegrunnlag ved beregningen av kommunal eiendomsskatt. Det er hvert kraftanlegg som er beregningsenheten ved fastsettelse av formuesverdien. For kraftanlegg

som eies av selskap hvor deltakerne selger kraften på selvstendig basis og hvor selskapet derfor deltakerlignes etter bruttometoden, skal formuesverdien fastsettes for hver deltaker.

Ved beregning av formuesverdien for det enkelte kraftanlegg tas det utgangspunkt i en beregning av fremtidige inntekter og kostnader over ubegrenset tid.

Fremtidige inntekter:

- Brutto beregnet salgsinntekt for det aktuelle inntektsåret fastsettes til gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års beregnede salgsinntekt. Salgsinntekten for de foregående år skal justeres med den årlige gjennomsnittsendringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret. Beregnet salgsinntekt for hvert av årene settes til spotmarkedsprisen per time multiplisert med faktisk produksjon i de tilhørende tidsavsnittene. Salgsinntekter av konsesjonskraft fastsettes likevel etter faktisk oppnådde priser. Hvis konsesjonskraften leveres fra flere kraftverk, skal salgsinntekten fordeles etter sktl. § 18-7 (6), jf. § 18-3 (2),
- fratrukket gjennomsnittet av summen av inntektsåret og de fire foregående års kostnader i kraftverket etter sktl. § 18-3 (3) bokstav a nr. 1 og 2 justert med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret, dvs. driftskostnader, konsesjonsavgift og eiendomsskatt, men ikke avskrivninger av driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen,
- fratrukket gjennomsnittet av summen av inntektsårets og de fire foregående års pliktig grunnrenteskatt for kraftverket justert med den årlige gjennomsnittlige endringen i konsumprisindeksen til og med inntektsåret.

Har kraftverket vært omfattet av denne bestemmelsen i færre enn fem år, legges gjennomsnittet for disse årene til grunn.

Deretter skal en beregne nåverdien av en kapitalisering over uendelig tid av den beregnede netto inntektsstrøm som beskrevet ovenfor. Alle størrelser som inngår i nåverdiberegningen skal verdsettes til kroneverdien per 1. januar året etter inntektsåret. Konsumprisindeksen brukes som omregningsfaktor. Ved nåverdiberegningen brukes en diskonteringsrente som hvert år fastsettes av departementet ved forskrift. Rentesatsen for inntektsåret 2002 vil bli fastsatt i januar 2003.

Fremtidige kostnader:

- Det skal fastsettes nåverdi av fremtidige utskiftingskostnader både for kraftanleggets driftsmidler som avskrives etter saldometoden og som skal avskrives lineært. Ved beregningen av nåverdien av fremtidige utskiftingskostnader for driftsmidler vil investeringskostnad, skattemessig levetid, gjenstående levetid og diskonteringsrente (realrenten) inngå som faktorer ved beregningen. (Se formel i ligningsskjema RF-1161). Fradrag for fremtidige utskiftingskostnader gis i stedet for fradrag for avskrivninger.

Investeringskostnad ved fremtidig utskifting av driftsmidler settes lik sist observerte historiske anskaffelseskostnad for det aktuelle driftsmiddel på beregningstidspunktet. Kroneverdien oppjusteres med konsumprisindeksen fra anskaffelsesåret til utgangen av inntektsåret. For driftsmiddel som er anskaffet 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. Det skal ikke tas hensyn til beregnede avskrivninger fra driftsmidlets anskaffelsestidspunkt og frem til 1. januar 1997.

Gjenstående levetid for driftsmidler som er i bruk, settes i utgangspunktet til den gjenstående skattemessige levetiden (lovforutsatt skattemessig levetid som følger av avskrivningsatsen minus driftsmidlets alder). For driftsmidler som saldoavskrives settes skattemessig levetid i de ulike avskrivningsgruppene til:

- avskrivningsgruppe a: 5 år
- avskrivningsgruppe c: 7 år
- avskrivningsgruppe d og e: 8 år
- avskrivningsgruppe f: 14 år
- avskrivningsgruppe g og h: 38 år
- avskrivningsgruppe i: 67 år

Driftsmidler i avskrivningsgruppe a, c og d kan vurderes under ett med en gjennomsnittlig skattemessig levetid på 7 år. Det forutsettes at driftsmidlene i disse gruppene kan anses som en del av kraftanlegget.

Skattemessig levetid for driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 (1) bokstav a er 67 år og i bokstav b er 40 år.

Gjenstående levetid fastsettes for driftsmidlene til gjenstående skattemessig levetid (skattemessig levetid minus driftsmidlets alder). Gjenstående levetid kan likevel ikke settes lavere enn:

- for driftsmidler som avskrives lineært etter sktl. § 18-6 (1), til 40 år i avskrivningsgruppe a og 15 år i avskrivningsgruppe b,
- for driftsmidler som saldoavskrives etter sktl. § 14-41, til 10 år i avskrivningsgruppene g, h og i.

Gjenstående levetid fastsatt med utgangspunkt i avskrivningsreglene, kan fravikes dersom ligningsmyndighetene finner grunn til det etter en befaring. Ligningskontoret 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. § 7-5.

#### *6.2.3 Verdsettelse, kraftanlegg mindre enn 10 000 kVA*

Er generatorene i ett kraftanlegg til sammen påstemplet en merkeytelse på mindre enn 10 000 kVA i inntektsåret slik at kraftanlegget ikke omfattes av takseringsreglene, se ovenfor, skal verdien av kraftanleggsformuen settes til summen av de skattemessige verdier ved inntektsårets utgang, for de gjenstander som skal inngå i formuesbeskatningen.

#### *6.2.4 Verdsettelse, anlegg ikke satt i drift*

Formuesverdien i kraftanlegg som ikke er satt i drift, settes lik investert kapital ved utgangen av inntektsåret. Det samme gjelder anleggsdeler som ikke er satt i drift, i et eksisterende kraftanlegg.

#### *6.2.5 Verdsettelse, overføringsnett og distribusjonsnett*

Formue i anlegg for overføring og/eller distribusjon av kraft, settes alltid til skattemessig verdi ved inntektsårets utgang.



### *6.2.6 Verdsettelse, annen formue*

Formue for øvrig i kraftforetak verdsettes etter de vanlige regler, se stikkord «Formue».

Verdsettelse etter de vanlige regler vil gjelde for all formue som ikke er omfattet av de særlige regler for kraftanlegg og overføring og distribusjon som beskrevet ovenfor. Dette vil f.eks. kunne gjelde administrasjonsbygg, verkstedsbygg, garasjer, arbeidsbrakker, tjenesteboliger mv. Videre vil dette gjelde for løse driftsmidler som f.eks. anleggsmaskiner, helikoptre, snøscootere, for reservedeler, for finansielle eiendeler og dessuten forimmaterielle verdier.

### **6.3 Gjeld**

Det er ikke særregler for gjeldsfradrag i kraftforetak. Om gjeldsfradrag, se «Gjeld».

### **6.4 Mer-/mindreinntekt av nettvirksomhet**

Kraftforetaket kan kreve at eventuell netto meravkastning på distribusjon av overføringsnett ikke skatlegges i det året meravkastningen knytter seg til, se nedenfor under pkt. 7.3.2 «Mer-/mindreinntekt i næringsvirksomhet med overføring/distribusjon av kraft». Dette skjer ved at beløpet avsettes. Avsetningen behandles som gjeld på selskapets hånd. (Mindreavkastning behandles derimot ikke som fordring).

## **7 Alminnelig inntekt**

### **7.1 Generelt**

Alminnelig inntekt i kraftforetak fastsettes og skatlegges etter samme regler som for andre næringsvirksomheter/selskap med følgende unntak:

- lineær avskrivning for særskilte driftsmidler i kraftanlegg,
- begrenset fradrag for finanskostnader i offentlig eide kraftforetak.

Om disse to unntakene, se nedenfor.

Kommuner og fylkeskommuner er ikke skattepliktig for videresalg av mottatt konsesjonskraft.

Eiendomsskatt er fradragsberettiget i alminnelig inntekt. Skattebeløp for naturressursskatt og grunnrenteskatt kan ikke fradras i alminnelig inntekt. Det samme gjelder negativ grunnrenteinntekt (beregningsgrunnlag for grunnrenteskatt).

For driftsmidler som avskrives på samlesaldo, må det for hver saldogruppe opprettes en samlesaldo for hvert kraftverk av hensyn til grunnrenteinntekten og en samlesaldo for de driftsmidlene som ikke inngår i kraftverket. Det samme gjelder for gevinst- og tapskontoer.

Om særregler for avskrivning av visse driftsmidler som er særskilte for kraftanlegg, se nedenfor.

Om behandling av reservedeler, se stikkord «Varebeholdning».

Om begrensning av fradrag for rentekostnader og andre finanskostnader i kraftforetak eiet av stat, fylkeskommune, kommune, eller i selskap hvor det offentlige eier minst to-tredeler, enten direkte eller indirekte gjennom andre selskaper og innretninger, se nedenfor. Ved fastsettelse av alminnelig inntekt, gjelder reglene om underskuddsoverføring og underskuddsfremføring fullt ut, se stikkord «Underskudd». Således vil f.eks. en kommunes

fradragsberettigede underskudd på andel i deltakerlignet selskap kunne trekkes fra i kommunens skattepliktige overskudd fra et heleiet kraftforetak.

### **7.2 Skattefradrag for naturressursskatt**

Om skattefradrag for naturressursskatt, se nedenfor under pkt. 10.5 «Skattefradrag for naturressursskatt».

### **7.3 Tidfesting av inntekter og kostnader**

#### **7.3.1 Generelt**

Det er de vanlige regler som gjelder for tidfesting av inntekter og kostnader, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

#### **7.3.2 Mer-/mindreinntekt i næringsvirksomhet med overføring/distribusjon av kraft**

Norges vassdrags- og energidirektorat (NVE) regulerer hvor store inntekter hver netteier (foretak) har lov til å hente inn i form av tariffinntekter og leieinntekter fra monopolvirksomheten med overføring og distribusjon av kraft i løpet av ett år. Dette reguleres ved at NVE fastsetter inntektsrammer som skal dekke netteiers faktiske kostnader i form av drift/vedlikehold, avskrivninger, nettap, avkastning på nettkapitalen samt eventuell overskuddsskatt.

Dersom faktiske nettinntekter overstiger inntektsrammen, oppstår en merinntekt. Denne merinntekten inkludert renter skal tilbakeføres til kunden i sin helhet. Tilbakeføringen til kundene skjer normalt ved lavere tariffer ved salg av nettjenester, men kan også skje ved kontant tilbakeføring, jf. forskrift av 11. mars 1999 nr. 0302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og overføringstariffer § 7-4, gitt med hjemmel i Lov av 29. juni 1990 nr 50 om produksjon, omforming, overføring, omsetning, fordeling, og bruk av energi m.m. Ved beregning av neste års overføringstariffer skal det tas hensyn til den antatte saldo for tilbakeføring. Beløpet som skal renteberegnes er gjennomsnittet av inngående og utgående saldo for mer- eller mindreinntekt. Statsobligasjonsrenten, jf. forskriftens § 6-7 benyttes som rentesats. Merinntekt skattlegges ikke i det år merinntekten knytter seg til. Beløpet avsettes og denne avsetningen anses ikke som en avsetning etter god regnskapsskikk, jf. sktl. § 14-4 (3) og kommer til fradrag i alminnelig inntekt. Se SKD i Utv. 1997/626.

Mindreinntekt oppstår når netteiers inntekt er mindre enn inntekten iht ovennevnte regelverk. Mindreinntekt kan hentes inn fra kundene. Mindreinntekten kan renteberegnes, og lavere sats enn statsobligasjonsrenten kan benyttes, jf. forskrift 11. mars 1999 nr. 0302 om økonomisk og teknisk rapportering, inntektsramme for nettvirksomheten og overføringstariffer § 7-4. Mindreinntekt skal etter regnskapsprinsippet tidfestes når den er opptjent. Dersom nettselskapet har bestemt at mindreinntekten skal hentes inn fra kundene, vil mindreakkastningen anses endelig opptjent allerede i overføringsåret og skal følgelig tidfestes til overføringsåret. Se for øvrig SKD i Utv. 1997/626.

### **7.4 Driftsmidler, generelt**

Kraftforetak skal i utgangspunktet avskrive driftsmidler etter de vanlige regler, se stikkord «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 og kan da ikke avskrives lineært, men kan eventuelt avskrives skjønnsmessig såfremt verdifallet er åpenbart, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene». Er rettigheten tidsbegrenset eller er kraftanlegget undergitt hjemfallsrett, skal kostprisen avskrives med like store årlige fradrag over levetiden. Hvorvidt atkomstveier er avskrivbare må vurderes etter de alminnelige reglene, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### **7.5 Driftsmidler, særskilt om nettvirksomhet**

Alle 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 pst. Hvert driftsmiddel skal inn på egen saldo. Disse reglene gjelder også for mini-/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, se Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 152.

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.

### **7.6 Driftsmidler, visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft**

#### **7.6.1 Generelt**

Visse særskilte driftsmidler i produksjon av kraft skal avskrives lineært. Dette gjelder også for mini- og mikrokraftverk. Reglene omfatter følgende driftsmidler delt etter avskrivningssatser:

- 1,5 pst. for damanlegg, tunneler, kraftstasjonsbygninger, kraftstasjonsanlegg i fjellet inklusiv atkomsttunnel, og rørgater eksklusiv rør og
- 2,5 pst. for maskinteknisk utrustning i kraftstasjoner herunder generatorer og rørgater, 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 inklusiv påkostninger) som skal legges til grunn.

Den nedskrevne verdi per 1. januar 1997 er etter fradrag for beregnede avskrivninger frem t.o.m. 1996. Om gjennomføring av lineære avskrivninger, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

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.

#### *7.6.2 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, men den vil normalt utløpe etter at selve driftsmidlet er avskrevet. Dette gjelder også for mini-/mikrokraftverk.

### **7.7 Driftsmidler, kraftanlegg påheftet hjemfallsrett**

#### *7.7.1 Driftsmidler, 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. § 18-6 (2). 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.

#### *7.7.2 Hjemfall*

Hjemfall er ikke en realisasjon av de driftsmidler som hjemfaller vederlagsfritt til staten. Eventuelt tap vil være fradragberettiget etter reglene om tap i næringsvirksomhet. Om opphør av skatteposisjoner, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

### **7.8 Driftsmidler, realisasjon**

Gevinst eller tap ved et kraftforetaks realisasjon av driftsmidler skal i utgangspunktet behandles fullt ut etter de vanlige regler, se stikkord «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. Om gevinst- og tapskonto, se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

### **7.9 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 stikkord «Innbo og løsøre».

### **7.10 Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige**

#### *7.10.1 Avgrensning av skatteplikt/fradagsrett for offentlig eide kraftforetak*

Stat, 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. Den offentlige eier kan i tillegg til å omsette kraft også drive annen næringsvirksomhet som er unntatt fra skatteplikt. Butikk- og innstillasjonsvirksomhet ansees ikke som næringsvirksomhet knyttet til produksjon, overføring, distribusjon eller omsetning av elektrisk kraft. Dersom butikk- og innstillasjonsvirksomheten er organisert som en offentlig forvaltningsbedrift innen kommunens/fylkeskommunens område, vil offentlig eier være fritatt

for inntektsskatt, jf. sktl. § 2-30 (1) 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 næringsvirksomheten fra den offentlige eiers øvrige næringsvirksomhet 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 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.

#### *7.10.2 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. Et lån fra kommunen til forvaltningsbedriften kan derfor normalt ikke gis skattemessig virkning. Fra dette utgangspunktet er det gjort et unntak: forvaltningsbedriften kan trekke fra renter på gjeld til eieren (kommunen) såfremt låneforholdet er vedtatt av kommunestyret/fylkestinget. Det samme gjelder for kraftforetak som er eiet av selskap eller sameie som skal deltakerlignes etter bruttometoden, for såvidt 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.

Den grunnleggende forutsetningen for fradrag for renter i kraftforetaket er selvsagt at det dreier seg om reelle låneforhold (ikke proforma) eller at det dreier seg om arrangementer som ikke kan settes til side. Det er grunn til å anta at mange offentlige eiere av kraftverk og kraftforetak (kommuner og fylkeskommuner) vil ønske å ta ut midler fra kraftforetakene i form av renter på lån. Renteinntekter er unntatt fra beskatning for denne skattytergruppen, jf. sktl. § 2-5 (1) d og (2) b. Rentekostnaden vil for kraftforetaket være en fradragsberettiget kostnad som vil redusere det skattepliktige overskuddet. Det fremgår av forarbeidene at armlengdes prising kreves, dvs. at den renten uavhengige kontraktsparter ville satt skal legges til grunn. Dersom renten avviker fra markedsrenten, skal ligningsmyndighetene nekte fradrag for deler av renten etter sktl. § 13-1. Se for øvrig stikkord «Tilsidesettelse».

#### *7.10.3 Fradrag for finanskostnader, begrensning for foretak med offentlige eiere*

Det er særregler for fradrag for finanskostnader, herunder gjeldsrenter, for kraftforetak som eies av staten, fylkeskommune og/eller kommune. Det samme gjelder for deltakerlignede selskap eller aksjeselskap hvor staten, fylkeskommune og/eller kommune eier minst to-tredeler av andelene eller aksjene, enten direkte eller gjennom andre selskap, sammenslutninger eller innretninger i et eller flere ledd.

Begrensningen innebærer at fradragsberettigede brutto finanskostnader skal reduseres med den differansen som fremkommer når netto finanskostnader overstiger beregnede maksimale

netto finanskostnader. Beregnede maksimale netto finanskostnader skal utgjøre 70 prosent av gjennomsnittet av inntektsårets inn- og utgående skattemessige verdier av skattyters driftsmidler, multiplisert med en normrente. Denne beregningen gjøres på skjemaet «Vedlegg til Selvangivelsen», (RF- 1151). Normrenten fastsettes i januar i året etter inntektsåret av departementet, med hjemmel i FSFIN § 18-8-2.

Med netto finanskostnader menes:

- fradragsberettigede gjeldsrenter, valutatap, samt andre fradragsberettigede finansielle kostnader redusert med
- skattepliktige renteinntekter, valutagevinst, mottatt aksjeutbytte og andre skattepliktige finansielle inntekter.

Gevinst eller tap på kundefordringer inngår ikke i netto finanskostnader.

Med foretakets driftsmidler, menes foretakets fysiske driftsmidler enten de er avskrivbare eller ikke. Videre omfattes også immaterielle driftsmidler som f.eks. fallrettigheter. Negativ saldo settes til 0, selv om den inneholder driftsmidler. Tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto skal ikke tas med. Dersom skattyter bare har eid næringsvirksomheten en del av året, næringsvirksomheten har startet opp i løpet av året, det er realisert driftsmidler i løpet av året eller næringsvirksomheten har opphørt i løpet av året, kan det reises spørsmål om hva som skal legges til grunn som «inngående og utgående skattemessige verdi av skattyters driftsmidler». FIN har ved uttalelse av 20. april 1999 gitt en anvisning på at den løsning som er angitt for beregning av friinntekt i realisasjonsår, jf. forskrift av 8. januar 1998 nr. 9 om skatt på grunnrenteinntekt til staten § 7-3 (nå FSFIN § 18-3-28), også bør legges til grunn ved beregningen av maksimale netto finanskostnader etter sktl. § 18-4 (2). Dette innebærer at for overdrager skal dennes inngående skattemessige verdi legges til grunn. For erverver skal gjennomsnittet av dennes inngående og utgående skattemessige verdier legges til grunn. De inngående skattemessige verdiene skal settes til kjøpesummen.

#### *7.10.4 Konsernbidrag*

I utgangspunktet kan aksjeselskap mv. som driver produksjon, overføring og/eller salg av kraft, yte konsernbidrag etter de vanlige regler. Dette gjelder også for selskap som er eiet av det offentlige.

#### *7.10.5 Salg av konsesjonskraft, generelt*

Fylkesskommuner og kommuner, nedenfor kalt offentlige eiere, er ikke skattepliktig for sitt eventuelle videresalg av mottatt konsesjonskraft. 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. Fordelingen på skattepliktig omsetning av kraft og annen næringsvirksomhet av bruttoinntekter og kostnader, skjer deretter etter reglene nedenfor.

#### *7.10.6 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, eksklusiv mottatt vederlag for

nettleie, 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. Ved denne fordelingen holdes levering av fri strøm til grunneiere utenfor.

#### *7.10.7 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 skattefrie 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 vedlegge selvangivelsen en egen oppgave for omsetning av konsesjonskraften.

#### **7.11 Realisasjon av enmannsforetak**

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved realisasjon av kraftforetak organisert som enmannsforetak, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg». Disse reglene gjelder også ved det offentliges realisasjon av heleide kraftforetak.

#### **7.12 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap eller sameie**

##### *7.12.1 Deltakerligning etter nettometoden*

Om skatteplikt og beregning av gevinst/tap ved salg av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

Fylkeskommune og kommune er også skattepliktig for gevinst ved realisasjon av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden.

##### *7.12.2 Deltakerligning etter bruttometoden*

Realisasjon av andel i selskap 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 stikkord «Sameie - ligning etter bruttometoden».

#### **7.13 Realisasjon av aksjer/andeler i aksjeselskap mv.**

##### *7.13.1 Generelt*

Gevinst ved realisasjon av aksjer i aksjeselskap som driver produksjon, omsetning, overføring og/eller distribusjon av elektrisk kraft er skattepliktig etter de vanlige regler, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Tap er fradragsberettiget. Det samme gjelder for realisasjon av andeler i likestilte selskap, herunder interkommunale selskap.

Skatteplikten/fradragsretten gjelder også for statsforetak, fylkeskommuner og kommuner som direkte eller indirekte eier aksjer som realiseres.

Derimot har staten ikke skatteplikt for gevinst eller fradragsrett for tap på slike aksjer.

##### *7.13.2 Inngangsverdi for aksjer*

Inngangsverdien for aksjer i selskap som har vært regnskapslignet frem til 31. desember 1996, fastsettes etter de vanlige regler. Inngangsverdi for aksjer i selskap som ikke har vært regnskapslignet settes til aksjenes forholdsmessige andel av selskapets skattemessige inngangsverdi per 1. januar 1997. Det tas ikke hensyn til eventuell fastsatt RISK frem til og med 1. januar 1997.

For å hindre at forskjellig skattemessig behandling av ulike organisasjonsformer innenfor kraftsektoren forut for overgang til regnskapsligning skal medføre ulikheter i inngangsverdiene, er det gitt anvisning på hvordan inngangsverdien på aksjer eller selskapsandeler eid direkte eller indirekte i tidligere prosentlignede eller skattefrie kraftforetak skal fastsettes.

Kommuner og fylkeskommuner som per 1. januar 1997 direkte eller indirekte eide aksjer/andeler i selskap som var prosentlignet eller helt/delvis var skattefrie, kan få fastsatt skattemessig inngangsverdi på aksjene iht. overgangsregelen til den tidligere sktl. § 26 bokstav c, 3. punktum. Inngangsverdien settes til aksjenes/andelens forholdsmessige del av kraftforetakets skattemessige verdier per 1. januar 1997. Dette vil være verdien av selskapets eiendeler slik de er fastsatt i den skattemessige åpningsbalansen ved overgang til regnskapsligning. Ved realisasjon etter 1. januar 1997 vil de alminnelige reglene komme til anvendelse ved fastsettelse av inngangsverdien hos erververen.

Private aksjonærer i selskap som tidligere var prosentlignet, kan ikke få fastsatt ny inngangsverdi etter overgangsregelen til tidligere sktl. § 26 bokstav c. Overgangsregelens ordlyd og redaksjonelle plassering etter § 26, bokstav c tilsier at det bare er fylkeskommuner og kommuner som kan benytte overgangsregelen. Det fremgår videre av forarbeidene, Ot.prp. nr. 23 (1995-96) side 63, at «Ettersom kommuner og fylkeskommuner har hatt skattefrihet ved realisasjon av aksjer, har disse heller ikke hatt noen motiver til å oppregulere inngangsverdien på aksjene i forbindelse med innføring av alminnelig skatteplikt på aksjegevinster ved skattereformen, jf. overgangsregler til selskapsskatteloven kapittel 5». Private aksjonærer i tidligere prosentlignede selskap var ikke fritatt for skatt på gevinst ved realisasjon av aksjer etter de tidligere reglene. Hensynene nevnt i forarbeidene for fastsettelse av ny inngangsverdi gjør seg derfor ikke gjeldene for private aksjonærer i tidligere prosentlignede selskap.

## **8 Personinntekt**

Det er ikke særregler for fastsettelse av beregnet personinntekt etter delingsmodellen i kraftforetak. Personinntekt vil kunne være aktuelt i f.eks. mini-/mikrokraftverk. Om fastsettelse av personinntekt, se kapitlene om personinntekt.

## **9 Grunnrenteinntekt**

### **9.1 Generelt**

For skattepliktige som eier kraftverk i Norge, skal det fastsettes en grunnrenteinntekt for beregning av grunnrenteskatt til staten. Leietaker som ikke anses som eier vil ikke være pliktig til å svare grunnrenteskatt. Fylkeskommuner og kommuner som har rett til konsesjonskraft og grunneiere som har rett til fri strøm som en del av erstatningen omfattes heller ikke av disse reglene.

Den som har rett til uttak av en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende del av kraftverkets investerings- og driftskostnader, er på linje med eieren å anse som debitor for



denne andelen av grunnrenteskatten. Uttaksrett i denne sammenhengen omfatter heller ikke det tilfellet at den uttaksberettigede også skal dekke et fortjenesteelement hos kraftselger.

Ved salg/erwerb av kraftverk i løpet av året skal grunnrenteskatten betales av overdrager og av erverver for den skattepliktiges eiertid, se nedenfor.

Grunnrenteinntekten skal fastsettes særskilt for hvert enkelt kraftverk (kraftanlegg), selv om flere kraftverk eies av samme eier, herunder samme aksjeselskap eller likestilt selskap. I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal grunnrenteinntekten fastsettes under ett hos selskapet, fordelt på hvert kraftverk. Deretter skal grunnrenteinntekten for hvert kraftverk fordeles på deltakerne. Hos selskap som deltakerlignes etter bruttometoden, fastsettes grunnrenteinntekten særskilt for hver deltakers andel i hvert kraftverk i selskapet.

### ***9.2 Minstestørrelse for kraftverket***

Forutsetningen for plikt til å svare grunnrenteskatt er at vedkommende kraftverk har generatorer som har påstemplet merkeytelser på til sammen 1500 kVA eller mer.

Eier skattytere flere atskilte kraftverk skal grensen vurderes separat for hvert kraftverk. Om hva som anses som ett kraftverk, se foran under pkt. 3.3.2 «Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)». I selskap som deltakerlignes, skal grensen vurderes samlet for hvert kraftverk i selskapet. Dette gjelder uavhengig av om selskapet lignes etter brutto- eller nettometoden.

Generator som er satt i drift (ikke tidligere frakoblet og ikke erstatter annen generator) i løpet av året regnes med ved denne vurderingen av grensen på 1500 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid.

Har generatoren vært i drift eller blitt skiftet ut med ny generator, men røret til turbinen har vært midlertidig fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret, dvs. mer enn 6 mnd, regnes vedkommende generators merkeytelse ikke med ved vurderingen av om kraftverket har samlet påstemplet merkeytelse på 1500 kVA. Dette gjelder også om generatoren er den eneste generatoren i vedkommende kraftverk.

Generator som er permanent fysisk frakoblet per 1. januar i ligningsåret regnes ikke med ved grensen på 1500 kVA.

Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal svare grunnrenteskatt dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse på 1500 kVA eller mer. Dette gjelder også for eventuelle perioder hvor de generatorene som til da var satt i drift tilsammen hadde påstemplet merkeytelse under 1500 kVA. Tilsvarende gjelder kraftverk som legges ned i løpet av inntektsåret.

### ***9.3 Beregningsgrunnlaget***

Grunnrenteinntekten settes til:

- en beregnet bruttoinntekt, på grunnlag av normerte salgsinntekter
- fradratt visse kostnader
- fradratt en beregnet friinntekt

Underskudd eller tap fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt, kan ikke fradras i positiv grunnrenteinntekt. Naturressursskatt kan ikke trekkes fra i grunnrenteinntekt eller grunnrenteskatt. Negativ grunnrenteinntekt kan ikke trekkes fra i alminnelig inntekt, men kan fremføres til fradrag i senere års positiv grunnrenteinntekt fra samme kraftverk, se nedenfor.

## **9.4 Bruttoinntekt,**

### *9.4.1 Generelt*

Beregnet bruttoinntekt (taksert inntekt) settes til summen av:

- den faktiske produksjon av kraft ved kraftverket vedkommende inntektsår multiplisert med en strømpris eksklusiv nettleie, se nedenfor. Den strømpris som skal brukes vil i visse tilfeller være en annen enn faktisk oppnådd pris for kraften, og
- gevinst ved realisasjon av avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen (kraftverket), eventuelt ved inntektsføring av hele eller deler av salgssummen/gevinsten eller inntektsføring fra negativ saldo eller gevinst- og tapskonto. (Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk.)

### *9.4.2 Nærmere om kraftproduksjon*

Skattyter har plikt til å måle faktisk kraftproduksjon, herunder egenprodusert kraft medgått til pumping av kraft til høyereliggende magasin, time for time. Skattyter skal ha installert utstyr for timesmåling. Produksjonsdataene må lagres på elektronisk lesbart medium.

Kraftproduksjonen skal som hovedregel måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang.

For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, måles kraftproduksjonen ved generatorklemme. Kraftproduksjonen skal i slike tilfeller reduseres med 1,5 pst. Reduksjonen anses å dekke summen av forbruk i kraftverket og tap ved en gangs opptransformering.

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, fastsetter ligningsmyndighetene grunnlaget ved skjønn. 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.

### *9.4.3 Prisfastsettelse, tilordning til de enkelte kraftverk*

Prisen for levert kraft skal som hovedregel settes til spotmarkedsprisen (eksklusiv nettleie) vedkommende time uavhengig av oppnådd pris. Om unntak der oppnådd pris, kontraktpriis mv. skal legges til grunn i stedet for spotmarkedsprisen, se nedenfor. Når oppnådd pris, kontraktpriis mv. skal legges til grunn gjelder dette også for tidsperioder der spotmarkedsprisen ligger lavere enn oppnådd pris, kontraktspriis mv. For å finne hvilken kraft som skal verdsettes til spotmarkedspris, må en trekke ut kraftleveranser som skal verdsettes til annen pris enn spotmarkedsprisen. Av hensyn til hvilken times spotmarkedspris som skal legges til grunn for de kraftleveranser som det skal settes slik pris på, må en finne ut når skattyteren skal anses å ha levert kraft som skal verdsettes etter annen pris enn spotmarkedsprisen (uttaksprofil). Om uttaksprofilen for denne kraften, se FSFIN § 18-3 kap. V.

Påhviler plikten til å levere konsesjonskraft flere kraftverk samlet, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk slik det er fastlagt i vilkårene for konsesjonen. Er dette ikke fastlagt i

konsesjonen, skal forpliktelsen fordeles på de relevante kraftverk forholdsmessig etter den faktiske årsproduksjon. Kan skattyter dokumentere kraftverkets faktiske leveranse av konsesjonskraft, kan denne legges til grunn.

Dersom kraftleveranser som skal verdsettes til annen pris enn spotmarkedsprisen, leveres av flere kraftverk som eies av samme skattyter eller er selskap innen samme skattemessige konsern, skal leveransene fordeles forholdsmessig etter kraftverkernes faktiske årsproduksjon. For en slik eier som også er deltaker i bruttolignet selskap, fordeles kraftleveransen på skattyterens andel av kraftverkets årsproduksjon. Tilsvarende gjelder for en utleier når vedkommende bare disponerer deler av kraftverkets produksjon.

#### *9.4.4 Prisfastsettelse, konsesjonskraft*

Lvert konsesjonskraft skal verdsettes til oppnådd pris, eksklusiv nettleie.

#### *9.4.5 Prisfastsettelse, kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996*

Kraft levert i henhold til kjøpekontrakt eller leieavtale inngått før 1. januar 1996 med varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen, eksklusiv eventuell nettleie. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noen direkte eller indirekte interessefellesskap mellom, se sktl. § 13-1 og stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

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. Dette innebærer at forlengelsen anses for å inngå i en kontrakt inngått før 1. januar 1996 med varighet på 7 år, selv om forlengelsen er under 7 år. I andre tilfeller vil en forlengelse anses som et nytt kontrakts-/leieforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier.

#### *9.4.6 Prisfastsettelse, kontrakt på stortingsbestemte vilkår*

Kraft levert i henhold til kontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere på stortingsbestemte vilkår med varighet på 7 år eller mer på kontraktstidspunktet regnet eksklusiv eventuell rett til forlengelse, verdsettes til kontraktsprisen. Det er ikke noe krav om at mottakeren bruker kraften selv. Forutsetningen er at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noen direkte eller indirekte interessefellesskap mellom, se sktl. § 13-1 og stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

Forlenges kontraktsforholdet for slik kjøpekontrakt eller leieavtale regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøper eller leietakers opsjon på forlengelsen. 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 kontrakts-/leieforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier.

#### *9.4.7 Prisfastsettelse, kontrakt på minst 7 år inngått 1. januar 1996 eller senere*

Kraft levert i henhold til kjøpekontrakt inngått 1. januar 1996 eller senere skal i visse tilfeller verdsettes til kontraktsprisen eksklusiv nettleie.

Forutsetningen er at:

- kontrakten inngås 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
- kraften forbrukes hos kjøper til egen industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE-kode 20, 21, 24 og 27 eller forbrukes i slik virksomhet av selskap i samme skattemessige konsern som kjøperen. Industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i SSB's industristatistikk NACE-kode 20, 21, 24 og 27, er 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).

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt til kontraktspris, årets forbruk hos kjøperen til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusenten.

Har kjøperen i et slikt tilfelle inngått slike kontrakter med flere kraftverk, skal kontraktene og leieavtalene avregnes mot forbruket i kronologisk rekkefølge etter tidspunkt for inngåelse av kontraktene/leieavtalene. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning kjøperen/leietakerens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål.

Videre er det en forutsetning at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noe direkte eller indirekte interessesfellesskap mellom, jf. sktl. § 13-1 og stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

Forlenges et kontraktsforhold for slik kjøpekontrakt eller leieavtale som beskrevet ovenfor, regnes det som et fortsatt kontraktsforhold, dersom forlengelsen skjer på grunnlag av kjøper eller leietakers opsjon på forlengelsen. 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 kontrakts/leieforhold, f.eks. om forlengelse skjer etter forhandlinger eller på grunnlag av opsjon fra selger eller utleier.

#### *9.4.8 Prisfastsettelse, leieavtaler på minst 15 år inngått 1. januar 1996 eller senere*

Kraft levert i henhold til leieavtale inngått 1. januar 1996 eller senere med varighet på 15 år eller mer på kontraktstidspunktet, verdsettes til kontraktsprisen eksklusiv nettleie.

Forutsetningen er at kraften som tas ut av leietaker forbrukes i egen industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE-kode 20, 21, 24 og 27 eller forbrukes til slik virksomhet av selskap i samme skattemessige konsern som leietakeren, se ovenfor.

Overstiger årets krafttilgang, verdsatt etter kontraktspris, årets forbruk hos leietaker eller kraftkjøper til slik industriell virksomhet, verdsettes det overskytende til spotmarkedspris hos kraftprodusent. Dette gjelder ikke for kontrakter inngått på vilkår fastsatt av Stortinget. Har kjøperen i et slikt tilfelle inngått slike kontrakter med flere kraftverk, skal kontraktene og leieavtalene avregnes mot forbruket i kronologisk rekkefølge etter tidspunkt for inngåelse av kontraktene/leieavtalene. Dette fører til at spotmarkedsprisen brukes på de nyeste kontraktene i den utstrekning kjøperen/leietakerens tilgang til kraft fra slike kontrakter er større enn forbruk til industrielle formål.

Videre er det en forutsetning at kontrakten er inngått mellom parter som det ikke består noen direkte eller indirekte interessefellesskap mellom, jf. sktl. § 13-1 og stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger».

Forlengelsen av en kontrakt vil alltid anses som ny kontrakt.

#### *9.4.9 Prisfastsettelse, spesielt om kraft brukt til egen industriell virksomhet*

Kraft som forbrukes innen kraftprodusentens eget foretak til industriell virksomhet som oppfyller vilkårene for registrering i Statistisk Sentralbyrås industristatistikk i NACE-kode 20, 21, 24 og 27 verdsettes til prisen på kraft levert i henhold til Statskrafts 1976-kontrakter fratrukket utmatingskostnadene fra sentralnettet etter en øresats per kWh fastsatt årlig av FIN. Det samme gjelder for kraft som tas ut av kraftprodusenten til forbruk i slik produksjonsvirksomhet i et annet selskap i samme skattemessige konsern.

Denne regelen ovenfor gjelder også for andel av kraftproduksjon som skattyteren har rett til å disponere i kraftverk hvor skattyteren har eierandeler.

Verdsettelse etter denne prisen kan likevel maksimalt skje i den utstrekning årets forbruk av kraft til slik produksjonsvirksomhet overstiger årets tilgang av kraft i henhold til kontrakter eller leieavtaler som verdsettes til kontraktspris, se sktl. § 18-3 (2) nr. 2.

### **9.5 Kostnader som kommer til fradrag i grunnrenteinntekten**

#### *9.5.1 Generelt*

Til fradrag i grunnrenteinntekten kommer:

- driftskostnader i kraftverket. Dette vil omfatte arbeidslønn og andre personalkostnader i den utstrekning personen er knyttet til produksjonen, kostnader til vedlikehold, forsikring, administrasjon, erstatning til grunneiere, og andre produksjons- og reguleringskostnader som er henførbare til kraftverket
- kostnader til pumping av vann til ovenforliggende vannmagasin, se nedenfor
- kostnader til innmating av kraft til nettet, se nedenfor
- konsesjonsavgift
- eiendomsskatt for kraftverket
- inntektsårets skattemessige avskrivninger i alminnelig inntekt på driftsmidler som er knyttet til kraftproduksjonen. Eier skattyteren flere kraftverk, må avskrivningen fordeles mellom kraftverkene
- tap ved realisasjon av avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler som benyttes i kraftproduksjonen, eventuelt ved avskrivning fra tom positiv saldo eller fradragsføring av gevinst- og tapskonto. Det må føres egen gevinst- og tapskonto for hvert kraftverk.

Opplistingen av fradrag i sktl. § 18-3 (3) er uttømmende for hva som er fradragsberettiget ved beregning av grunnrenteinntekten.

Det gis ikke fradrag for bl.a:

- kostnader vedrørende overføring eller distribusjon av kraft, markedsføring og salg
- finanskostnader, herunder gjeldsrenter.

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. 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.

#### *9.5.2 Kostnader ved innmating av kraft til nettet*

Avgift som bæres av skattyteren, ved innmating av kraft i sentralnettet kommer til fradrag i grunnrenteinntekten.

Tilsvarende gjelder kostnader som påløper ved å bringe kraften fra kraftverkets apparatanlegg frem til innmatingspunktet i sentralnettet såfremt kraftleveransen skal verdsettes til spottmarkedspriser eller skattyteren godtgjør at en kontraktspris som legges til grunn for verdsettelse av kraftleveransen inkluderer innmatingskostnadene til sentralnettet. Kostnader ved fysisk tap i tilknytning til dette fastsettes sjablonmessig som en prosentvis andel av bruttoinntekten, se FSFIN § 18-3-27.

#### *9.5.3 Kostnader til pumping*

Kostnader til pumping av vann til ovenforliggende magasin kommer til fradrag i 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. For andre pumper eller pumpestasjoner, benyttes gjennomsnittlig spotmarkedspris for driftsperioden idet det legges 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. 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 kraftverkene 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.

### **9.6 Friinntekt, fradrag i grunnrenteinntekten**

#### *9.6.1 Generelt*

Grunnrenteinntekten skal reduseres med en beregnet friinntekt. Friinntekten kan føre til at grunnrenteinntekten blir negativ. Om fremføring av negativ grunnrenteinntekt, se nedenfor.

Friinntekten settes til gjennomsnittet av de samlede skattemessige inngangsverdier for driftsmidler i kraftverket ved inntektsårets begynnelse og utgang, se nedenfor, multiplisert med en normrente fastsatt av FIN i januar året etter inntektsåret.

Driftsmidler omfatter alle fysiske driftsmidler knyttet til kraftproduksjonen enten de er avskrivbare (saldo eller lineært) eller ikke-avskrivbare. Dette vil omfatte reguleringsanlegg, kraftstasjon med eventuelt eiet grunn og med maskinelt utstyr, se ovenfor om definisjon av kraftanleggsformue. Videre omfatter driftsmidler også immaterielle rettigheter som f.eks. goodwill og fallretter. Negativ saldo settes til 0, selv om den inneholder driftsmidler. Tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto skal ikke tas med.

Beregningen av friinntekt påvirkes ikke av om kraftverket har hatt driftsstans i løpet av året eller at kraftverket starter opp eller legges ned.

## **9.7 Grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk**

### **9.7.1 Overdragelse av kraftverk**

Overdras kraftverk og fallrettighet til ny eier i løpet av inntektsåret ved at formuesobjekter/forpliktelser overdras, skal grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for overdrager og erverver på grunnlag av den enkeltes forhold. Dette gjelder bare ved overdragelse av heleid kraftverk og fallrettighet (enmannsforetak, stat, fylkeskommune, kommune, aksjeselskap eller likestilt selskap) og ved overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter bruttometoden (selskap der kraften selges separat av deltakerne).

Bruttoinntekt og fradrag for kostnader fastsettes særskilt for overdrager og erverver etter reglene for grunnrenteinntekt ovenfor. F eks skal overdrager ikke ha saldoavskrivning i overdragelsesåret. Derimot kan han kreve fradrag for lineære avskrivninger forholdsmessig etter antall dager han var eier. Erverver kan kreve fulle saldoavskrivninger ved årets utgang, men forholdsmessig lineære avskrivninger.

I tillegg skal overdragers grunnrenteinntekt i realisasjonsåret tillegges eventuell gevinst ved overdragelse av kraftverk og fallrettighet. Tilsvarende vil tap være fradragsberettiget. Dette vil bare være aktuelt for selgere som er eneeier eller deltaker i deltakerlignet selskap/sameie som deltakerlignes etter bruttometoden.

Gevinst/tap settes til differansen mellom vederlaget og summen av:

- skattemessige inngangsverdier for driftsmidler i kraftverket og
- aktiverte kostnader til erverv av vannfall.

Overdragerens eventuelle negative grunnrenteinntekt i vedkommende kraftverk fra samme og tidligere år, kan trekkes fra i denne grunnrenteinntekten (gevinsten).

Friinntekten for overdrager beregnes bare på grunnlag av overdragerens skattemessige inngangsverdier per 1. januar i realisasjonsåret multiplisert med normrenten. Friinntekten settes til en forholdsmessig del av dette beløpet, etter hvor stor del av inntektsåret overdrager har eiet kraftverket, beregnet etter antall dager.

Friinntekten for erverver beregnes på grunnlag av gjennomsnitt av de skattemessige inngangsverdier på ervervstidspunktet og ved utgangen av ervervsåret multiplisert med normrenten. Friinntekten settes til en forholdsmessig del av dette beløpet, etter hvor stor del av inntektsåret overdrager har eiet kraftverket, beregnet etter antall dager.

Negativ differanse (tap) etter at det er gjort fradrag for friinntekt, kan føres til fradrag i annen grunnrenteinntekt fra samme kraftverk for samme år. Om tilbakeføring av negativ grunnrenteinntekt, se nedenfor.

FIN beregner og kunngjør rentesatsen i januar året etter inntektsåret, se FSFIN § 18-8-4, jf. § 18-8-1.

### **9.7.2 Overdragelse av andel i selskap som deltakerlignes etter nettometoden**

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. Om fordeling, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel». Gevinst ved realisasjon av andelen, påvirker ikke grunnrenteinntekten.

### *9.7.3 Overdragelse av aksjer i selskap som eier kraftverk*

Fastsettelse 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.

### **9.8 Fordeling av grunnrenteinntekt mellom flere kraftverk**

Eier en skattyter flere kraftverk, må grunnrenteinntekten fastsettes særskilt for hvert kraftverk. Ved denne fastsettelsen må bruttoinntekt, fradragsberettigede kostnader og grunnlaget for friinntekt fordeles mellom kraftverkene.

Kostnader som etter dette skal fradras og som er til nytte ved produksjonen ved flere kraftverk som drives av samme skattyter, skal fordeles skjønnsmessig mellom kraftverkene på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom omkostningsandel og nytten for hvert kraftverk.

Friinntekten skal beregnes særskilt for hvert kraftverk, selv om flere kraftverk har samme eiere. Eiendeler som etter dette skal inngå i beregningsgrunnlaget for friinntekten og som er til nytte ved produksjonen ved flere kraftverk som drives av samme skattyter, skal fordeles skjønnsmessig mellom kraftverkene på en måte som er egnet til å gi samsvar mellom andel i driftsmidlene og nytte for hvert kraftverk. Dette vil f.eks. gjelde reguleringsanlegg som brukes av flere kraftverk.

### **9.9 Negativ grunnrenteinntekt**

Grunnrenteinntekten kan bli negativ. Negativ grunnrenteinntekt skal tillegges en fastsatt rente og fremføres til fradrag i neste års grunnrenteinntekt i samme kraftverk. Er neste års grunnrenteinntekt også negativ, skal den fremførte negative grunnrenteinntekt øke beløpet for den negative grunnrenteinntekten neste år. FIN fastsetter rentesatsen i januar året etter inntektsåret.

Negativ grunnrenteinntekt kan ikke fradras i positiv grunnrenteinntekt fra et annet kraftverk som skattyteren eier. Den kan heller ikke fradras i positiv alminnelig inntekt, heller ikke alminnelig inntekt i samme kraftverk. Om behandling av negativ grunnrenteinntekt ifm realisasjon av kraftverk, se foran under pkt. 9.7 «Grunnrenteinntekt ved realisasjon av kraftverk».

Fremførbar negativ grunnrenteinntekt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelse etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

Ved opphør kan negativ differanse tilbakeføres til fradrag i grunnrenteinntekt fra samme kraftverk i tidligere inntektsår.

## **10 Naturressursskatt**

### **10.1 Hvem skal svare naturressursskatt**



For skattepliktige som eier kraftverk med generatorer med samlet påstemplet merkeytelse på 1500 kVA eller mer, skal det fastsettes et grunnlag for beregning av naturressursskatt til kommuner og fylkeskommuner. Leietaker som ikke anses som eier vil ikke være pliktig til å svare grunnrenteskatt. Fylkeskommuner og kommuner som har rett til konsesjonskraft og grunneiere som har rett til fri strøm som en del av erstatningen omfattes heller ikke av disse reglene.

Den som har rett til uttak av en andel av den produserte kraft mot å dekke en tilsvarende del av kraftverkets investerings- og driftskostnader, er på linje med eieren å anse som debitor for denne andelen av naturressursskatten. Uttaksrett i denne sammenhengen omfatter ikke det tilfellet at den uttaksberettigede også skal dekke et fortjenesteelement hos kraftselger.

Naturressursskatt svares således av de samme skattytere som har plikt til å svare grunnrenteskatt, se foran under pkt. 9 «Grunnrenteinntekt».

Naturressursskatt fastsettes særskilt for hvert kraftverk som selskapet eier eller har uttaksrett i.

I selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skal naturressursskatt fastsettes under ett hos selskapet, for hvert kraftverk som selskapet eier eller har uttaksrett i. 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.

### ***10.2 Minstegrense for foretakets størrelse***

Forutsetningen for plikt til å svare naturressursskatt er at kraftverk i inntektsåret har generatorer som til sammen har en påstemplet merkeytelse på 1500 kVA eller mer.

Grensen regnes for hvert kraftverk, selv om flere kraftverk har samme eiere. Om hva som anses som ett kraftverk, se foran under pkt. 3.3.2 «Ett eller flere kraftverk/kraftstasjon(er)».

Generator som er satt i drift (ikke tidligere frakoblet og ikke erstatter annen generator) i løpet av året regnes med ved denne vurderingen av grensen på 1500 kVA. Dette gjelder selv om generatoren bare har vært i drift i kort tid.

Har generatoren vært i drift eller blitt skiftet ut med ny generator, men røret til turbinen har vært midlertidig fysisk frakoblet mer enn halve inntektsåret, dvs. mer enn 6 mnd, regnes vedkommende generators merkeytelse ikke med ved vurderingen av om kraftverket har samlet påstemplet merkeytelse på 1500 kVA. Dette gjelder også om generatoren er den eneste generatoren i vedkommende kraftverk.

Generator som er permanent fysisk frakoblet regnes ikke med ved grensen på 1500 kVA.

Kraftverk som starter opp i løpet av inntektsåret, skal svare naturressursskatt dersom de generatorene som er satt i drift i løpet av inntektsåret til sammen har en påstemplet merkeytelse på 1500 kVA eller mer. Dette gjelder også for eventuelle perioder hvor de generatorene som til da var satt i drift tilsammen hadde påstemplet merkeytelse under 1500 kVA. Tilsvarende gjelder kraftverk som legges ned i løpet av inntektsåret.

### ***10.3 Størrelsen av naturressursskatt***

Skatten er:

- til kommunen(e) 1,1 øre per kWh og
- til fylkeskommunen(e) 0,2 øre per kWh,

av gjennomsnittlig produsert kraft i løpet av inntektsåret og de 6 foregående år, se nedenfor.

Det gis ingen fradrag i naturressursskatt, og naturressursskatt kommer ikke til fradrag i alminnelig inntekt. (Utlignet naturressursskatt kan kreves fratrukket direkte i fellesskatt/inntektsskatt til staten, se nærmere om dette nedenfor under pkt. 10.5 «Skattefradrag for naturressursskatt».)

Fremførbar negativ ubenyttet naturressursskatt kan overføres ved skattefri overføring av kraftverk mellom selskaper etter sktl. § 11-21 eller når det gis skattelettelse etter sktl. § 11-22 som ledd i rasjonalisering av virksomhet.

## **10.4 Beregningsgrunnlaget**

### *10.4.1 Generelt*

Beregningsgrunnlaget for naturressursskatt er i utgangspunktet gjennomsnittlig kraftproduksjon i vedkommende kraftverk i de siste 7 årene, dvs. en syv-del av samlet kraftproduksjon i inntektsåret og de seks foregående inntektsår. Beregningsgrunnlaget omfatter i utgangspunktet også egenprodusert pumpekraft. Om reduksjon av beregningsgrunnlaget med eventuell pumpekraft og om nedsettelse av beregningsgrunnlaget ved reduksjon av kraftverkets midlere produksjonsevne, se nedenfor. Det kommunefordelte beregningsgrunnlaget avrundes nedover til nærmeste 1000 kWh.

I beregningen av gjennomsnittlig kraftproduksjon inngår også produksjon for år før de nye reglene trådte ikraft. Ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget for 2002, skal en bruke de samme beløp for årene 1996-2001 som ved fastsettelse av beregningsgrunnlaget for 2001.

Er vedkommende kraftverk nytt i løpet av syv-årsperioden, dvs. satt i drift da, skal det likevel beregnes et syv-års gjennomsnitt. Produksjon i år forut for det året kraftverket ble satt i drift settes til null. I året verket startes opp settes kraftproduksjonen til det den faktisk har vært. Dette fører til at nystartede kraftverk får en lempeligere naturressursbeskatning.

Blir et kraftverk realisert ved hel eller delvis overføring til nye eiere, skal overtakeren videreføre overdragerens beregningsgrunnlag for de tidligere år. 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 eiet verket. Fordelingen skjer således uavhengig av produksjonens størrelse før og etter overdragelsen.

Ombygging av et kraftverk, medfører ikke at det anses for å være nytt i forhold til reglene om syv-års innfasing av naturressursskatten såfremt det fremdeles anses som det samme kraftverket. Er det kommet et nytt kraftverk i tillegg til det gamle, se definisjon, vil dette i forhold til innfasing av naturressursskatten være nytt. Ett kraftverk kan likevel anses som nytt i forhold til innfasingen av naturressursskatten dersom ombyggingen medfører at inntaksstedet og/eller utløpsstedet endres slik at utnyttet fallhøyde økes med 10 pst. eller mer. Ligningsmyndighetene avgjør om utnyttet fallhøyde er økt med 10 pst. eller mer etter å ha innhentet sakkyndig uttalelse fra NVE.

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, se avsnittet ovenfor.

#### *10.4.2 Måling av kraftproduksjonen*

Kraftproduksjonen skal som hovedregel måles ved kraftverkets apparatanlegg for utgående ledninger og kraften opptransformert en gang. For kraftverk uten måling ved apparatanlegg for utgående ledninger, måles kraftproduksjonen ved generatoroklemme. Beregningsgrunnlaget skal i slik tilfeller reduseres med 1,5 pst. Reduksjonen anses å dekke summen av forbruk i kraftverket og tap ved en gangs opptransformering. Om plikt til timesmåling av kraftproduksjonen, se foran.

Dersom produksjonstallene ikke kan dokumenteres eller sannsynliggjøres på tilfredsstillende måte, f.eks. for tidligere år, fastsetter ligningsmyndighetene grunnlaget ved skjønn. 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.

#### *10.4.3 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). 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 overliggende 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.

#### *10.4.4 Reduksjon av midlere produksjonsevne*

Er et kraftverks midlere produksjonsevne varig redusert med 10 pst. eller mer, nedsettes beregningsgrunnlaget tilsvarende ved at produksjonen i alle år forut for reduksjonsåret som inngår i grunnlagsperioden (syv-års 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.

### ***10.5 Skattefradrag for naturressursskatt***

Forskuddspliktige kan kreve at naturressursskatt skal trekkes fra i utlignet fellesskatt til staten. Selskaper og innretninger som nevnt i sktl. § 2-36 (2) kan kreve fradrag for naturressursskatt i skatten til staten av alminnelig inntekt.

Dette gjelder også i skatt/fellesskatt til staten av alminnelig inntekt fra andre kilder enn kraftanlegget. 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. Slik fremføring kan skje uten tidsbegrensning. Fremføringsretten avskjæres ikke selv om skattyteren realiserer kraftanlegget eller om kraftanlegget varig tas ut av produksjon.

Ubenyttet fradrag for naturressursskatt fra tidligere inntektsår fremføres med (rentes) rente sammen med ubenyttet fradrag for naturressursskatt fra inntektsåret 2000. Rentesaften ved

fremføring av naturressursskatt fastsettes av departementet i januar i året etter inntektsåret jf. FSFIN § 18-8-3.

Rentesatsen ved fremføring settes til normert risikofri rente tillagt 0.5 prosentpoeng nedjustert med 28 pst. Rentesatsen kunngjøres av FIN i januar i året etter inntektsåret.

## **11 Fastsettelse av RISK**

Det er ikke særregler for fastsettelse av RISK på aksjer i selskap som driver produksjon, overføring og/eller salg av kraft. Det må fastsettes RISK-beløp i slike selskap selv om aksjene eies av det offentlige.

Skatt på alminnelig inntekt kommer til fradrag ved RISK-beregningen før denne skatten er redusert med naturressursskatt. Videre skal skatt på grunnrenteinntekten fradras. (Naturressursskatt kommer ikke direkte til fradrag ved RISK-beregningen.) Om fastsettelse av RISK for øvrig, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

## **12 Flere kommuner**

### **12.1 Formue**

#### *12.1.1 Generelt*

For forskuddspliktige skal formuen i kraftforetak fordeles mellom kommuner etter de vanlige regler, se stikkord «Skattestedet». Av hensyn til fordelingen av naturressursskatt må formuen i kraftanlegget fordeles mellom kommunene også for etterskuddspliktige.

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 foran) skal i utgangspunktet fordeles mellom regulerings-, vannfalls- og kraftstasjonskommuner etter reglene i sktl. § 18-7 (1) til (4).

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 (5). 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 etter fordelingen for inntektsåret 1996, f.eks. ved at det 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 ren statlig skatt. Inntekten skal derfor ikke fordeles mellom kommuner.

Om fordeling av inntekt for forskuddspliktige, se sktl. § 18-7 (7).

#### **12.3 Grunnrenteinntekt**

Grunnrenteinntekt skal fastsettes særskilt for hvert kraftverk. Grunnrenteskatten tilfaller i sin helhet staten.

#### **12.4 Naturressursskatt**

Naturressursskatt fordeles forholdsmessig mellom reguleringskommuner, vannfallskommuner og kraftstasjonskommuner i forhold til fordeling av formuen i kraftanlegget, jf. sktl. § 18-7 (8). For kraftanlegg som ble prosentlignet i inntektsåret 1996 eller som ble regnskapslignet og tilordnet skattegrunnlag for formuen i inntektsåret 1996, skjer fordelingen i samme prosentforhold som denne formuen ble fordelt ved ligningen for inntektsåret 1996 etter eventuell klagebehandling, jf. sktl. § 18-7 (5). For kraftanlegg som ble regnskapslignet i 1996, men som ikke ble tilordnet skattegrunnlag i 1996, fordeles naturressursskatten i samme forhold som inntektsårets formue i kraftanlegget er fordelt.

Naturressursskatt fordeles etter samme prinsipp mellom fylkeskommuner, i forhold til prosentandelen for de kommuner som ligger i vedkommende fylke.

Naturressursskatt skal utlignes av ligningskontoret for den enkelte kraftverkskommune. Dette gjelder også for etterskuddspliktige.

### **13 Formelle regler**

Skattyter som har kraft som forbrukes i egen produksjonsvirksomhet eller har mottatt kraft som skal verdsettes etter sktl. § 18-3 (2) henholdsvis nr. 3 eller 2, må for det enkelte inntektsår på eget vedlegg til selvangivelsen dokumentere følgende:

- årets forbruk av kraft i sin produksjonsvirksomhet
- årets krafttilgang iht. kontrakt/leieavtale som skal verdsettes etter sktl. § 18-3 (2) nr. 2 og
- årets produksjon i eget kraftverk, samt ev. andel av kraftproduksjon som skattyter har eierandel i.

Dersom dokumentasjonsplikten overfor ligningsmyndighetene iht. denne forskriftsbestemmelsen ikke overholdes, må det antas at produsenten ikke kan legge faktisk kontraktspris til grunn ved beregningen av grunnrenteinntekt.

## **Kunstnere**

- *Sktl. § 4-2 (1) bokstav e, § 5-15 (1) bokstav j nr. 1, § 6-31 (2) og § 14-3 (2).*
- *FSFIN § 14-5-2.*
- *Forskrift av 21. februar 1995 nr. 180 om Regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.).*

### **1 Grensen næringsvirksomhet - ikke næringsvirksomhet**

#### ***1.1 Næringsvirksomhet***

Oppebæres inntekten i form av salgsvederlag, anses kunstneren normalt å være næringsdrivende. I utgangspunktet gjelder dette også når inntekten oppebæres som royalt (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 selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden).

Inntekten må iblant ses som inntekt av næringsvirksomhet selv om den gjelder salg av tjenester, f.eks. ved engangsenngasjementer med helt eller delvis selvstendig arbeidsutførelse.

Nærmere om grensen mellom lønn og næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

### ***1.2 Lønn, honorar mv. utenfor næringsvirksomhet***

Inntekten anses opptjent utenom næringsvirksomhet 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. Dette vil gjerne gjelde for:

- skuespillere, operasangere og entertainere, i regelen også free-lancere og
- musikere knyttet til orkestre og band basert på fast lønn eller hvor avtale om vederlag til den enkelte utøver for vedkommende opptreden er fastsatt på forhånd.

### ***1.3 Inntekt opptjent både i og utenfor næringsvirksomhet***

Det er ganske vanlig at kunstnere oppbærer en del av inntekten som selvstendig næringsdrivende mens en del av inntekten må anses oppbåret utenom næringsvirksomhet.

Når kunstneren både har inntekt i næringsvirksomhet og inntekt som det kreves minstefradrag i, skal kostnader som knytter seg til både inntekt i næringsvirksomhet og lønn 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, skatlegges ikke inntektene ved aktiviteten. Fradrag gis heller ikke for kostnader påløpt i anledning slik aktivitet. Om avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

## **2 Regnskapsplikt**

### ***2.1 Hovedregel***

Om regnskapsplikt for kunstnere, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### ***2.2 Særregler***

For enmannsforetak 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), er plikten til å utarbeide årsoppgjør nærmere regulert i forskrift av 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere (lignl.). Forskriften gjelder ikke den som driver en selskapsform som har full regnskapsplikt eller som omsetter kunstverk som nevnt, i kunstnerens navn (mellommann).

## **3 Formelle krav**

Næringsdrivende kunstnere skal levere næringsoppgave, skjema for beregning av personinntekt og eventuelt andre pliktige tilleggsskjemaer. For kunstnere som omfattes av

forskrift av 21. februar 1995 nr. 180 om regnskapsføring for billedkunstnere, er det utarbeidet særskilt næringsoppgave (RF-1242).

Driver flere skattytere næringsvirksomhet sammen, anses dette som et deltakerlignet selskap som skal levere selskapsoppgave mv., se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

#### **4 Formue**

Forfatter- og andre kunstnerrettigheter er ikke skattepliktig formue så lenge de er i opphavsmannens eie. Se stikkord «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 nedenfor. Om verdsettelse i andre tilfelle, se stikkord «Varebeholdning».

#### **5 Inntekt**

##### **5.1 Tidfesting av inntekter og kostnader**

###### *5.1.1 Hovedregel*

Kunstnere som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», skal følge regnskapsprinsippet i den utstrekning det ikke er særregler i skatteloven som gjelder for dem, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

Kunstnere som har begrenset regnskapsplikt etter regnskapsloven, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», skal ved tidfestingen følge realisasjonsprinsippet i den utstrekning det ikke er særregler i skatteloven som gjelder for dem, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

###### *5.1.2 Unntak, visse enmannsforetak*

Enmannsforetak 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 av 21. februar 1995 om regnskapsføring for billedkunstnere tidfeste inntekter og kostnader i forbindelse med tilvirkning og salg av egenproduserte kunstverk etter kontantprinsippet. Bestemmelsen gjelder ikke for driftsmidler som saldoavskrives, andre ikke-avskrivbare varige driftsmidler eller for finansielle inntekter og kostnader. Forskriften gjelder ikke den som driver i selskapsform som har full regnskapsplikt eller som omsetter kunstverk som nevnt, i kunstnerens navn (mellommann).

###### *5.1.3 Unntak, visse egenproduserte kunstverk*

Kunstnere kan uavhengig av regnskapsplikt 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). Beholdning av andre typer kunstverk settes etter de alminnelige regler, se stikkord «Varebeholdning».

##### **5.2 Minstefradrag**

Om minstefradraget i kunstners inntekt, se stikkord «Minstefradrag».

### **5.3 Realisasjon av kunstnerrettighet**

Gevinst ved realisasjon av forfatter- og andre kunstnerrettigheter er skattepliktig. Se stikkord «Opphavsretter».

### **5.4 Fordeling av åndsverkinntekt over flere år**

Om fordeling over flere år av personinntekt av åndsverk, se stikkord «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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 6 «Utenlandske artister og sportsutøvere».

Om når skattyter anses bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende». Om skatteavtaler, se stikkord «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 ikke er egnet til å benyttes privat, og som ikke betales av arbeidsgiveren.

Skuespillere har ifølge arbeidskontrakt som oftest krav på å få dekket kostnadene til spesielt tøy og antrekk. Hvis det kreves fradrag, bør skattyteren fremlegge kontrakten.

Orkestermusiker som opptrer i snippkjole innrømmes fradrag for kostnader til slikt utstyr, herunder betalt vederlag for vask av kjoleskjorter. Kostnadene bør dokumenteres.

Se for øvrig stikkord «Arbeidstøy».

### **7.2 Aviser**

Som hovedregel innrømmes ikke fradrag for kostnader til aviser. Se for øvrig stikkord «Avis mv.».

### **7.3 Fjernsyn**

Kostnader til fjernsyn og fjernsynslisens godkjennes ikke til fradrag.

### **7.4 Hjemmekontor, atelier mv**

#### **7.4.1 Løpende kostnader**

Om kostnader til kontor, atelier mv. i privatboligen, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

#### **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 øvelsesrom eller bildende kunstnere som innreder atelier. Det samme gjelder endringer av egen andelsleilighet mv. hvor skattyteren får et salgsoppgjør ved realisasjon.



Foretar skattyteren av hensyn til yrket bygningsmessige endringer av leiet leilighet (vanlig leieforhold), og det ikke skal foretas et oppgjør ved leieperiodens slutt, skal kostnadene ved dette komme til fradrag enten i form av avskrivning eller fordelt over gjenstående leieperiode. Se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi».

Dersom fradraget skal 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 års periode. 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 (1) j nr. 1.

### **7.7 Kunstnerstipend fra Kulturdepartementet**

Om kunstnerstipend fra Kulturdepartementet, se stikkord «Stipend».

### **7.8 Leieinntekter**

Leier en næringsdrivende ut egenproduserte kunstverk, behandles leieinntekten som en del av inntekten i næringsvirksomheten. I andre tilfeller må det vurderes konkret om leieinntekten inngår som en del av inntekten i næringsvirksomheten. Se for øvrig stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

### **7.9 Litteratur/tidsskrifter**

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.

Kostnadene må kunne dokumenteres. Se for øvrig stikkord «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 kunsterisk arbeid, vil i regelen ikke kunne gi grunnlag for fradrag.

Se for øvrig stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

### **7.11 Provisjon**

Provisjon til impresario må dokumenteres med kvittering som viser navn og adresse på impresarioen. Fradrag innrømmes hvis kostnaden dokumenteres.

### **7.12 Statens garantiinntekt for kunstnere**

Statens garantiinntekt 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. Det innrømmes ikke fradrag for kostnader til reiser som bare skal gi generell inspirasjon.

Fordeling av reisekosnadene må foretas hvis reisen har både privat og yrkesmessig karakter. Se for øvrig stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **7.14 Telefon**

Om fradrag for telefonkostnader, se stikkord «Telefon mv.».

### **7.15 Utdanning**

Om utdanningskostnader se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

### **7.16 Utklippstjeneste**

Som hovedregel innrømmes ikke fradrag for kostnader til utklippstjeneste (Argus).

### **7.17 Utstyr**

Kostnader til utstyr, instrumenter mv. anskaffet hovedsakelig av hensyn til yrket er fradragsberettiget. Brukes utstyret også privat, tilbakeføres verdien av fordelene ved denne bruk skjønnsmessig, se f.eks. URD i Utv. 1979/574.

Er det grunn til å anta at utstyret hovedsakelig dekker private behov, bør kostnadsfradrag ikke godtas for noen del. Det vil ofte gjelde gjenstander som er vanlig i privat eie, som f.eks. fjernsyn, video og stereoanlegg.

Om skillete avskrivninger/direkte kostnadsføring, se stikkord «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 til stede. Se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### **7.18 Varelager**

Om behandling av varelager bestående av kunstverk, se ovenfor under pkt. 5.1 «Tidfesting av inntekter og kostnader».

### **7.19 Æres- og kulturpriser**

Om skatteplikt for æres- og kulturpriser, se stikkord «Prisbelønninger».

## **Langtransportsjåfører**

*Sktl. § 5-11, § 6-13. FSSKD § 6-13. Takseringsreglene § 1-2-5 «Langtransportsjåfører – kost ved kjøring i utlandet», og § 1-3-8 «Langtransportsjåfører - fradrag for merkostnader til kost i utlandet».*

### **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 stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

## **2 Næringsdrivende**

Langtransportsjåfør som driver egen transportvirksomhet omfattes ikke av reglene nedenfor. Næringsdrivende må dokumentere kostnader til kost og losji med bilag. Næringsdrivendes kostutgifter på kjøreoppdrag med overnatting skal ikke reduseres med kostbesparelse i hjemmet.

## **3 Arbeidstakers merkostnader til kost for turer som varer 1 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 1 døgn varighet. Dersom skattyter ikke dokumenterer de faktiske kostnader, gis normalt fradrag etter pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, eller kr 300 per døgn ved utenlandsreiser, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Kostnader 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 1 døgn eller mer, gjennomføres avregning av godtgjørelsen mot disse. Eventuelt underskudd inngår ikke i minstefradraget. Fremlegger skattyter dokumentasjon for en sammenhengende 2-måneders periode, 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 til stede, kan avregning av godtgjørelsen foretas mot satsene i takseringsreglene. Avregningen foretas normalt mot pensjonatsatsen ved innenlandsreiser, se stikkord «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 fastsettelse 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 sats (hybel-/brakkesats).

## **4 Arbeidstakers kostutgifter for turer som varer mindre enn 1 døgn**

### **4.1 *Inntektsfradrag***

Hvis skattyteren er hjemmefra mindre enn 12 timer anses han normalt ikke for å ha utgifter 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 stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

### **4.2 *Kostgodtgjørelse***

Langtransportsjåfører anses ikke å være på yrkesreise 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, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

Kostgodtgjørelse ved fravær 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 faktisk medgatte 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.

Er arbeidsgivers bil derimot ikke innredet for overnatting, anses nattillegg utbetalt etter statens reiseregulativ (innenlands-/utenlandsregulativet) som medgått.

Skattepliktig godtgjørelse eller overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelle kostnader og underskudd på godtgjørelser går ikke inn i minstefradraget.

# **Leasing**

## **1 Begreper**

### **1.1 *Generelt***

Leasing er en spesiell form for leie, hvor finansieringsmomentet er fremtredende. Det er vanligvis 3 parter i forholdet: Selger av en formuesgjenstand, et finansieringsselskap (kjøper) og leaser (bruker), som ved leasingkontrakten leaser av kjøperen.

Det er vanlig å lease vanlige løse gjenstander, fast eiendom, skip og fly. Den alt overveiende del av leasingen i Norge forestås av finansieringsselskapene, men også andre kan inngå leasingkontrakter. Regnskapsmessig er det vanlig å skille mellom finansiell og operasjonell leasing. Skattemessig anses begge i utgangspunktet som leieavtaler, men det må foretas en konkret vurdering av om realiteten bak en leasingavtale er kjøp på avbetaling.

### **1.2 *Finansiell leasing***

#### **1.2.1 *Generelt***

Det karakteristiske ved finansiell leasing er at det er et finansieringsselskap eller eventuelt en annen som etter leasers (brukers) ønske og spesifikasjoner kjøper og betaler leasingobjektet, hvorpå det leases til brukeren for en lengre periode. Minimum leasingperiode er ofte kortere enn gjenstandens økonomiske levetid. Når minimumsperioden er ute, har leaseren normalt rett til å fortsette leasingforholdet for en redusert leie, vanligvis 1/12 av tidligere leie (ved regulær løsøreleasing), dvs. månedsleien går over til å bli årsleie. Finansiell leasing foregår kontraktsteknisk på 2 måter: Ved direkte leasing eller ved diskontert leasing.

### *1.2.2 Direkte leasing*

Direkte leasing kommer i stand som beskrevet foran. Etter anmodning fra leaser (bruker) og etter hans spesifikasjoner kjøper et finansieringsselskap inn et bestemt leasingobjekt. Dette gjennomføres ved inngåelse av en regulær kjøpekontrakt og at kjøpesummen betales til selger. Ved en leasingkontrakt leies så objektet til leaser mot en månedlig leie. Hvis leasingforholdet ikke fortsetter utover kontraktsperioden, går leasingobjektet tilbake til finansieringsselskapet, eller det forhandles med leaseren om kjøp.

### *1.2.3 Diskontert leasing*

Ved diskontert leasing er kontraktsteknikken slik: Leasingkontrakten inngås mellom leverandør og leaser, i motsetning til mellom finansieringsselskap og leaser ved direkte leasing. Deretter diskonteres leasingkontrakten til finansieringsselskapet, dvs. alle rettighetene etter kontrakten overdras til finansieringsselskapet, som betaler gjenstandens pris til leverandøren.

### *1.2.4 Restverdi leasing*

En vanlig leasingkontrakt er basert på at leaser (bruker) i løpet av leasingperioden skal betale hele leasingobjektets kostpris, samt renter og avgifter. Såkalt restverdileasing bygger på at leasinggjenstanden har en restverdi når leasingforholdet opphører. Det skyldes at leasingperioden er kortere enn ved en regulær leasing, og leaseren betaler da heller ikke den hele kostpris gjennom leiebetalinger i perioden. Restverdien (udekket kostpris) får leasingselskapet tilbake ved en gjenkjøpsavtale med leverandøren.

Restverdien kan også sikres på annen måte enn ved gjenkjøpsavtale, f.eks. ved en restverdigaranti fra leaser eller en tredjemann, eller den kan være usikret, dvs. leasingselskapet tar risikoen for at leasingobjektet vil utbringe et bestemt beløp ved periodens utløp. Det mest vanlige er likevel at det inngås en gjenkjøpsavtale.

Restverdileasing er også finansiell leasing, men leaseren har ikke rett til fortsatt leie, idet det er forutsatt at avtalen skal opphøre ved kontraktsutløpet.

## **1.3 Operasjonell leasing**

Operasjonell leasing er forskjellig fra finansiell leasing ved at leiekontrakten oftest er kortsiktig eller kan sies opp med kort varsel. Utleier påtar seg vanligvis vedlikehold og forestår levering av reserveutstyr og rekvisita. Utleier er gjerne produsent eller forhandler av utstyr, f.eks. kontormaskiner. Ved operasjonell leasing er det oftest bare 2 parter i forholdet.

Leasingselskapene driver ikke operasjonell leasing.

## **1.4 Blandingstyper**

Det forekommer også leasingformer som må karakteriseres som blandingsformer, dvs. en mellomting mellom finansiell og operasjonell leasing.

### ***1.5 Standardkontrakter***

Den alt overveiende del av finansiell leasing i Norge gjennomføres ved standardkontrakter.

## **2 Hvem anses som eier av den leasede gjenstand**

### ***2.1 Generelt***

I leasingavtalen vil den som leaser ut objektet formelt fremstå som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden.

Skattemessig vil det avgjørende være hvem som privatrettslig skal anses som eier av leasinggjenstanden i leasingperioden. Dette må vurderes konkret, hvor det bl.a. legges vekt på partenes rettigheter, plikter og risiko etter avtalen i forhold til leasinggjenstandens restverdi ved utløpet av denne perioden og avtalens innhold for øvrig. Se for øvrig stikkord «Eierbegrepet». Det kan være forskjell mellom den regnskapsmessige og den skattemessige behandlingen, fordi eiendomsbegrepet i regnskapsretten har et annet innhold enn det skatterettslige/privatrettslige begrepet.

Nedenfor er det eksempler på momenter som inngår i en totalvurdering av hvem som 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 rett og plikt til å kjøpe gjenstanden til fastsatt pris etter en viss tid, anses han som eier i leasingperioden.

Har leaseren imidlertid plikt til å kjøpe gjenstanden for omsetningsverdi ved utløpet av leasingperioden, vil leaseren i slike tilfeller ikke bli ansett 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, vil dette ikke i seg selv medføre 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, må leaseren anses som eier i leasingperioden.

### ***2.5 Leasingleien reduseres vesentlig etter en tid***

Etter en type leasingavtaler blir leasingleien redusert vesentlig etter en avtalt tid. Når leasingleien reduseres så meget at den ligger betydelig under en markedsleie, bør leaseren anses som eier i leasingperioden. Er det avtalt at årsleien, etter minimumsperioden, skal reduseres til et mindre beløp enn den tidligere månedsleien, altså en reduksjon med mer enn 11/12, er reduksjonen så vidt stor at leaseren må anses som eier.

### ***2.6 Leasinggjenstanden har liten eller ingen verdi ved leasingperiodens utløp***

Leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden hvis den leasede gjenstand har ubetydelig eller ingen markedsverdi ved leasingperiodens utløp.

### ***2.7 Leaseren har risiko for gjenstandens verdi ved utløpet av leasingperioden***

Skal leaseren (brukeren) etter avtalen dekke tap/oppebære gevinst ved avhendelse 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 Demoleasing***

Ved demoleasing, f.eks. av biler, vil normalt bilforhandleren (leaser) anses som den reelle eier av bilen, jf. URD i Utv. 1990/638. Avtalene om «demoleasing» kjennetegnes gjerne ved at de er av kortvarig karakter og at leien ofte bare utgjør renten av kapitalen.

## **3 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.

Han gis ingen gjeldsfradrag i forbindelse med forpliktelsen til å stille den leasede gjenstand til disposisjon.

#### ***3.1.2 Leaser***

Når bortleaser anses som eier, skal verdien av den leasede gjenstand eller bruksretten ikke formuesbeskattes hos leaseren (brukeren). Han gis ikke gjeldsfradrag i forbindelse med forpliktelsen til å betale leasingavgift, med unntak av avgift som er forfalt, men ikke betalt, ved årsskiftet.

#### ***3.1.3 Forskuddsleie***

Den til enhver tid gjenstående del av forskuddsleien anses som gjeld for leasingselskapet 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. Eventuell avskrivning av leasinggjenstanden foretas hos bortleaser.

### ***3.2.2 Leaser, generelt***

Når bortleaser anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden og leaser bruker gjenstanden i inntektsgivende virksomhet, er leasingleien fradragsberettiget som vanlige leiekostnader.

### ***3.2.3 Leaser, forskuddsleie***

Betaler leaser (som ikke bruker kontantprinsippet) hel eller delvis 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. Fradrag godtas med 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, vil fordelene ved billig kjøp være skattepliktig for ham. Slik fordelsbeskatning bør unnlates dersom gjenstanden blir tatt i bruk som avskrivbart driftsmiddel i inntektsgivende virksomhet.

På samme måte kan leaseren fordelsbeskattes, dersom den leasede gjenstand blir kjøpt til underpris av en av leaserens familie eller ansatt hos leaseren, eller om leaseren er et aksjeselskap, av en aksjonær eller et datterselskap. Fordelsbeskatning kan også komme på tale dersom leaseren mv. ikke kjøper den leasede gjenstand, men en annen formuesgjenstand til underpris av bortleaseren.

Er det en ansatt eller aksjonær hos leaseren som har kjøpt leasinggjenstanden til underpris, skal fordelene i tillegg behandles som lønn eller aksjeutbytte.

### **4 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 fradragt den del av leasingleien som må anses som renter og tillagt eventuell restverdi. Dersom rentedelen ikke fremgår av avtalen er det skattemessig ikke anledning til å skille ut et stipulert rentelement av kostprisen, se LRD i Utv. 1999/557. Om fradrag for rentedelen, se stikkord «Renter av gjeld».

#### ***4.2 Formue***

##### ***4.2.1 Bortleaser***

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, skal verdien ikke formuesbeskattes hos bortleaser. Derimot formuesbeskattes bortleaser for den del av sum ikke betalt leasingleie ved årsskiftet tillagt eventuell restverdi som anses som salgssum. Dette gjelder enten leien er forfalt eller ikke. Av rentedelen formuesbeskattes det som eventuelt er forfalt, men ikke betalt ved årsskiftet.

##### ***4.2.2 Leaser***

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, skal verdien av den leasede gjenstand formuesbeskattes hos ham. Leaseren skal ha fradrag som gjeld for den del av sum ikke betalt leasingleie ved årsskiftet tillagt eventuell restverdi som anses som salgssum. Dette gjelder enten den er forfalt til betaling eller ikke. Av rentedelen fradras bare det som eventuelt er forfalt, men ikke betalt ved årsskiftet.

#### ***4.3 Inntekt***



#### *4.3.1 Bortleaser*

Når leaser (bruker) anses som eier i leasingperioden, vil sum leasingleie eksklusiv rente tillagt eventuell restverdi bli ansett som salgssum for bortleaser. Rentedelen anses opptjent etterhvert. Om tidfesting ved inntektsføring av salgsvederlag og renter, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader. Bortleaserens kostpris for den leasede gjenstand behandles på samme måte som ved salg.

#### *4.3.2 Leaser, generelt*

Når leaser (bruker) anses som eier av den leasede gjenstand i leasingperioden, behandles sum leasingleie eksklusiv rente tillagt eventuell restverdi, som kjøpesum på samme måte som ved vanlig kjøp og aktiveres, eventuelt tilføres vedkommende avskrivbare saldo, se stikkordene om driftsmidler.

#### *4.3.3 Leaser, gjenstanden selges før leaser har betalt leasingleien fullt ut*

Ved salg av gjenstanden til tredjemann mottar bortleaser salgsvederlag fra tredjemann, mens leaser (bruker) gir fra seg råderetten mot å bli kvitt betalingsforpliktelsen pluss eventuell restverdi. Restgjeld vil normalt anses som «avhendelsesvederlag» for leaser. For avskrivbare gjenstander kan leaser velge mellom inntektsføring eller helt/delvis nedskrivning på saldo.

#### *4.3.4 Leaser, leaser overtar/kjøper ikke leasinggjenstanden ved leasingperiodens utløp*

Det vil forekomme tilfeller der leaseren (brukeren) er ansett som eier i leasingperioden, f.eks. fordi han har rett til å kjøpe den leasede gjenstand til en symbolsk pris, men hvor han ikke benytter sin rett til å overta/kjøpe gjenstanden og ikke fortsetter å lease den. For avskrivbare gjenstander vil dette ikke medføre noen endring av den saldo som kostprisen er tilført. For ikke avskrivbare driftsmidler må aktivert beløp normalt kostnadsføres.

#### *4.3.5 Leaser, leasinggjenstanden overtas av andre med tilknytning til leaseren, eller av leaseren privat*

Dersom den leasede gjenstand overtas, kjøpes til avtalt pris eller fortsatt leases til en sterkt redusert leasingleie av leaseren (brukeren) privat eller hans familie eller ansatt, og leaseren har avskrevet «kjøpesummen» anses forholdet som uttak av avskrevet driftsmiddel. Om eventuell skattlegging, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

Det samme gjelder dersom leaseren er et aksjeselskap og den leasede gjenstand overtas, kjøpes eller leases av aksjonær.

## **Ligningsstedet**

- *Sktl. § 3-2 og § 10-13.*
- *Lignl. § 2-4, nr. 1 og § 8-6.*
- *Forskrift av 7. januar 1993 nr. 4 om overføring av skattytere til sentral ligning ved Sentralskattekontoret for storbedrifter (lignl.).*
- *SSV § 6-2.*

### **1 Generelt**

Her behandles bare spørsmålet om hvilket ligningskontor som skal foreta ligning av skattytere og/eller fastsette bestemte formues-, inntekts-, fradrags- og gjeldsposter mv., og behandle eventuelle klager.

Om hvilke kommuner mv. formue og inntekt er skattepliktig til eller gjeld, kostnader og tap er fradragsberettiget i, se stikkord «Skattestedet». Om i hvilke tilfeller inntekt og formue med tilknytning til utlandet er skattepliktig i Norge, se stikkordene om utland.

Om hvilke kommuner selvangivelse skal leveres til, se stikkord «Selvangivelse mv. - ligning ved manglende selvangivelse mv.».

Om hvilke kommuner selskapsoppgave for deltakerlignede selskaper skal leveres til, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Om fastsettelse av RISK-beløp, se stikkord «Aksjeselskap - RISK-beregning (allment)».

Om vurdering av om utdelt utbytte er i samsvar med aksjeloven og dermed gir rett til godtgjørelse, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Om fastsettelse av formuesverdi på ikke-børsnoterte aksjer, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

## **2 Hovedregler**

### **2.1 Formue og alminnelig inntekt, personlige skattytere**

#### **2.1.1 Bruttoformue, bruttoinntekt og kostnader som knytter seg til inntekten**

Bruttoformue, bruttoinntekt og kostnader som knytter seg til denne inntekten, fastsettes for personlige skattytere som hovedregel av ligningsmyndighetene for den kommune som etter skattelovens regler om skattestedet skal ha skatten for vedkommende inntektsår, se stikkord «Skattestedet». Hovedregelen vil omfatte alle fastsettelser under ordinær ligning og eventuelle endringsaker vedrørende samme inntektsår.

Hovedregelen gjelder for formue og inntekt som skattlegges i:

- bostedskommunen for personlige skattytere
- eventuell kommune med stedbundet formue/inntekt.

#### **2.1.2 Gjeld og fordelingsfradrag**

For personlige skattytere skal samlet gjeld og fordelingsfradrag i inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene for bostedskommunen. Gjeld og fordelingsfradrag utenom underskudd på drift av våningshus i jordbruk fordeles maskinelt mellom de aktuelle kommuner.

Om hva som er gjeld, se stikkord «Gjeld».

Om hva som er fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

#### **2.1.3 Årets underskudd**

Det er ligningsmyndighetene for underskuddskommunen som fastsetter årets fradragsberettigede underskudd totalt i kommunen før fordelingsfradrag. Skogbrukets andel av årets underskudd skal fastsettes særskilt. Videre skal udekket underskudd på drift av våningshus i jordbruk fastsettes særskilt.

For personlige skattytere overføres årets underskudd, utenom udekket underskudd på drift av våningshus i jordbruk, maskinelt til Skattedirektoratet og fordeles maskinelt sammen med

eventuelle andre fordelingsfradrag. Udekket underskudd på drift av våningshus i jordbruk fordeles manuelt på de kommuner som har inntekt av den art det kan føres til fradrag i.

#### *2.1.4 Underskudd til framføring*

For personer skal ligningsmyndighetene for bostedskommunen beregne underskudd til framføring på grunnlag av alle fastsettelsene og holde oversikt over framføringen i egen og andre kommuner.

#### *2.1.5 Differansesaldi*

Deltagere i deltagerlignet selskap kan ha differansesaldi etter overgangen til nettoligning i 1992, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 9.1 «Deltakers differansesaldo». Inntekts- /fradragsføring vil fremgå av skjema RF-1230 eller RF-1217, som leveres sammen med deltagerens selvangivelse. Selv om det er ligningskontoret for kommunen der selskapsoppgaven leveres som fastsetter deltagerens overskuddsandel, er det ligningskontoret for kommunen der inntekten beskattes (på deltagerens hånd) som fastsetter endelig oppgjør av eventuelle differansesaldi i 2002.

Har selskapet besluttet en annen inntekts- og kostnadsføring av differansesaldoen enn det som følger av FSFIN § 19-2-1 skal differansene være oppgjort eller overført til deltakerenes gevinst- og tapskonto senest 31. desember 2001.

#### **2.2 Formue og alminnelig inntekt, dødsbo**

Dødsbo lignedes av ligningsmyndighetene for den kommune som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret, i den utstrekning formuen/inntekten ikke er undergitt stedbunden beskatning i annen kommune.

#### **2.3 Formue og alminnelig inntekt, selskaper og innretninger som er eget skattesubjekt**

For selskaper og innretninger som er eget skattesubjekt skal i utgangspunktet ligningen foretas av ligningsmyndighetene for hovedkontorkommunen. Dette gjelder likevel ikke dødsbo. Har selskapet mv. ikke kontor, foretas ligningen i den kommunen hvor styret har sitt sete. Om hvilke selskaper som er eget skattesubjekt, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

Skal slike skattytere svare naturressursskatt for kraftverk til kommunen og fylkeskommunen fastsettes denne i den eller de kommuner hvor kraftanlegget ligger.

#### **2.4 Formue og alminnelig inntekt, deltakerlignede selskaper**

Om unntak og særregler for deltakerlignede selskaper, se nedenfor under pkt. 3.1 «Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden».

#### **2.5 Personinntekt**

##### *2.5.1 Generelt*

Den avgjørelse ligningsmyndighetene for en kommune har truffet ved en eventuell fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgift med hensyn til om en ytelse anses opptjent utenfor, eller som ledd i næringsvirksomhet, blir å legge til grunn av ligningsmyndighetene for mottakerens bostedskommune ved fastsettelsen av dennes personinntekt og trygdeavgift, se FSSKD § 12-2-1.

##### *2.5.2 Lønn, pensjon mv.*

Personinntekt av lønn, pensjon mv. fastsettes av ligningsmyndighetene for bostedskommunen.

### *2.5.3 Godtgjørelse for arbeid i deltakerlignet selskap*

Personinntekt av godtgjørelse for arbeid i deltakerlignet selskap fastsettes av ligningsmyndighetene for selskapskommunen.

### *2.5.4 Beregnet personinntekt etter delingsmodellen*

Spørsmålet om vilkårene er tilstede for å beregne personinntekt etter delingsmodellen avgjøres for:

- Enmannsforetak: i utgangspunktet av ligningsmyndighetene for den(de) enkelte næringskommune(r) for hver beregningsenhet. I tilfeller hvor personinntekten beregnes under ett for virksomhet i enmannsforetak som er skattepliktig til bostedskommunen og andre kommuner, skal ligningskontoret for bostedskommunen fastsette og registrere personinntekten. Hvis virksomheten i tilfelle som nevnt ikke involverer bostedskommunen, må ligningskontorene bli enige om hvilken kommune som skal fastsette og registrere personinntekten. Om hva som utgjør en beregningsenhet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».
- Deltaker i deltakerlignet selskap: av ligningsmyndighetene for selskapskommunen.
- Aksjonær mv. i aksjeselskap: av ligningsmyndighetene for selskapets hovedkontorkommune.
- Deltaker i deltakerlignet utenlandsk selskap og for deltaker i selskap hjemmehørende i lavskatteland: av Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss (SFS).

Det samme gjelder for fastsettelse av den felles personinntekt i selskapet, fordelingen på de aktive personene og begrensningen av lønnsfradrag. Derimot skal beregning av maksimalbegrensningene for personinntekt foretas av ligningsmyndighetene for bostedskommunen.

For skattytere som ligned sentralt, fastsettes personinntekten av Sentralskattekontoret for utenlandssaker i Sandnes.

For skattytere som ikke er bosatt i Norge, fastsettes personinntekten av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor inntekten skattlegges.

## **3 Særregler**

### ***3.1 Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden***

#### *3.1.1 Generelt*

For deltakerlignede selskaper skal ligningsmyndighetene for den kommune hvor selskapsoppgaven skal leveres fastsette selskapets samlede bruttoformue, gjeld, bruttoinntekt, kostnader knyttet til denne inntekten og fordelingsfradrag, bortsett fra det som skal beskattes som stedbunden formue/inntekt i andre kommuner, se nedenfor og se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Således skal ligningsmyndighetene for selskapskommunen også fastsette formue og/eller inntekt hvor skatten skal tilfalle bostedskommunen for personlige deltakere og kontorkommunen for etterskuddspliktige, selv om dette er en annen kommune enn selskapskommunene.

Ligningsmyndighetene for selskapskommunen foretar fordelingen av samlet nettoformue og nettoinntekt på deltakerne.

Hvor skatten skal tilfalle flere kommuner skal ligningskontoret for selskapskommunen fastsette og fordele selskapets samlede gjeld og fordelingsfradrag manuelt og regne ut nettogrunnlaget for formues- og inntektsbeskatningen fordelt på de aktuelle kommuner. Ligningskontoret for selskapskommunen skal fastsette den enkelte deltakers andel av selskapets samlede formue og inntekt fordelt på de enkelte kommuner og meddele dette resultatet til ligningsmyndighetene for de kommuner som skal skrive ut skatten for deltakerne, se ovenfor. Det er fastsatt eget skjema til dette bruk: «Oppgave over ansettelser i deltakerlignet selskap mv» (RF-1237). Selv om en eller flere av deltakerene er et aksjeselskap skal ligningen foretas av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor selskapsoppgaven skal leveres.

### *3.1.2 Næringsvirksomhet undergitt stedbundet beskatning*

Har et deltakerlignet selskap bruttoformue og/eller bruttoinntekt som er undergitt stedbundet beskatning i annen kommune enn selskapskommunen, se stikkord «Skattestedet» under pkt. 3 «Stedbunden beskatning», er det ligningsmyndighetene for den annen kommune som har ansvaret for fastsettelse av selskapets bruttoformue og nettoinntekt før fordelingsfradrag, dvs. bruttoinntekt etter fradrag for kostnader knyttet til denne inntekten. Har selskapet deltakere som er etterskuddspliktige, må den stedbundne formue og inntekt fordeles mellom etterskuddspliktige deltakere og eventuelle forskuddspliktige deltakere. Den del av inntekt og formue som tilordnes forskuddspliktige deltakere skal behandles som stedbunden inntekt og formue. Den del som skal tilordnes etterskuddspliktige deltakere skattlegges i deltakerens hovedkontorkommune. Ligningsmyndighetene for den stedbundne kommunen skal videre gi melding om fastsettelsen til den kommune hvor selskapsoppgaven skal leveres. Hvis det bare er etterskuddspliktige deltakere, fastsettes all inntekt og formue av ligningsmyndighetene for den kommune hvor selskapsoppgaven skal leveres.

Ligningskontoret for selskapskommunen skal oversende forslag om fordeling av nettoformue og nettoinntekt etter fradrag for fordelingsfradrag, til ligningsmyndighetene for de kommunene hvor selskapet driver stedbundet skattepliktig virksomhet.

Ligningskontoret for selskapskommunen fastsetter selskapets øvrige bruttoformue og nettoinntekt før fordelingsfradrag, eventuelt fordelt på det som er stedbundet i selskapskommunen og det som skal skattlegges i deltakernes bosteds-/kontorkommune.

### *3.1.3 Realisasjon/ervert av andel*

Gevinst/tap ved realisasjon av andel i deltakerlignede selskap og over- eller underpris ved ervert av andel i deltakerlignet selskap fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommune hvor selskapsoppgaven skal leveres.

Dette gjelder også fastsettelse av eventuell tilleggsatt i forbindelse med realisasjon av andel, se FIN i Utv. 1998/1195.

### *3.1.4 Fradragsrammen for kommandittister*

Fradragsrammen for kommandittister fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommune hvor eventuelt overskudd ville komme til inntekt. For NOKUS-selskap er det Sentralskattekontoret for storbedrifter som fastsetter fradragsrammen.

## **3.2 Skattyter som skal ligned sentralt**

### *3.2.1 Generelt*

Sentralskattekontorene er:

- Sentralskattekontoret for storbedrifter, Dronningens gate 1, Moss, Postboks 5053, 1503 Moss, tlf 69 244 200.
- Sentralskattekontoret for utenlandssaker, Prinsens vei 1, Sandnes, Postboks 8031, 4068 Stavanger, tlf 51 969 600.
- Oljeskattekontoret, Brynsv 16, 0667 Oslo, tlf 22 887 900

### 3.2.2 Storbedrifter

Skattedirektoratet bestemmer til enhver tid hvilke skattytere som skal ligned sentralt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter i Moss. Skattedirektoratets vedtak kan ikke påklages.

Vedtaket skal bestemme fra hvilket inntektsår overføring til eller fra sentral ligning gis virkning. I utgangspunktet vil overføring bare gjelde for ordinær ligning og endringssaker for overføringsåret og senere år. Skattedirektoratet kan vedta at også endringssaker for tidligere år skal overføres. Skattyter, berørte fylkesskattekontorer samt Sentralskattekontoret for storbedrifter skal varsles før det treffes vedtak om sentral ligning eller opphør av sentral ligning. Endelig vedtak meddeles de samme parter. Fylkesskattekontorene meddeler deretter berørte ligningskontorer i fylket om vedtaket.

Både personlige skattytere, deltakerlignede selskaper og aksjeselskaper samt likestilt selskap eller sammenslutning etter sktl. § 10-1 kan overføres til sentral ligning. For personlige skattytere omfatter vedtaket om overføring av ligningskompetanse også personer som helt eller delvis ligned under ett med vedkommende etter sktl. §§ 2-10 til 2-16, samt dødsbo.

Sentral ligning omfatter alle forhold vedrørende skattyter, herunder:

- ligning av stedbundet formue og inntekt
- fastsettelse av korreksjonsinntekt
- fastsettelse av RISK-beløp
- fastsettelse av formuesverdi på aksjene i overførte selskap
- kontroll av om utbytte er lovlig etter aksjeloven
- fastsettelse av beregnet personinntekt etter delingsmodellen i den enkelte beregningsenhet
- ansvar for skatteberegning
- behandling av endringssaker for ligningsnemnda og overligningsnemnda for de aktuelle inntektsår. Fylkesskattekontoret i Østfold behandler endringssaker for fylkesskattenemnda.

Fastsettelse/endring av grunnlaget for arbeidsgiveravgift skal likevel foretas av ligningskontoret for hovedkontorkommunen.

Vedtaket om sentral ligning har ingen virkning for hvilken kommune skatten skal tilfalle.

### 3.2.3 Norsk-kontrollerte utenlandske selskaper (NOKUS)

Om når norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper og innretninger hjemmehørende i lavskattelend skal beskattes for en forholdsmessig andel av selskapets eller innretningens resultat, se stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».

Fastsettelsen av inntekten fra selskapet skal foretas under ett ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Utligning av skatt på den enkelte deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet, skal for fysiske personer foretas i bostedskommunen og for upersonlige skattytere i

hovedkontorkommunen. Klage over ligningen skal leveres til den kommune som har utlignet skatten. Klagen skal behandles av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

#### *3.2.4 Rederiselskaper som ligned etter sktl. §§ 8-10 til 8-19*

Rederiselskaper som ligned etter sktl. §§ 8-10 til 8-19 ligned ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Dette gjelder t.o.m. det inntektsåret selskapet trer ut av ordningen. Om hvilke selskaper som ligned etter sktl. §§ 8-10 til 8-19 for rederibeskatning, se stikkord «Rederiselskaper».

#### *3.2.5 Skattytere som er skattepliktig etter petroleumsskatteloven*

Skattytere som utelukkende har inntekter og/eller formue som beskattes etter petroleumsskatteloven ligned ved Oljeskattekontoret. For arbeidstakere som en del av inntektsåret også er skattepliktig for inntekter som ikke reguleres av petroleumsskatteloven, skal den samlede inntekt fastsettes av ligningsmyndighetene for den kommune som følger av vanlige regler.

#### *3.2.6 Skattytere uten varig tilknytning til riket*

Visse utenlandske skattytere med midlertidig tilknytning til Norge skal ligned sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Med utenlandske arbeidstakere mv. forstås også personer som har vært bosatt i Norge, men hvor skatteplikten til Norge som bosatt er opphørt.

Sentral ligning omfatter bl.a.:

- utenlandske selskaper registrert med kontorkommune 2312 sokkel/utland (ved kemneren i Stavanger)
- utenlandske arbeidstakere ansatt hos utenlandsk arbeidsgiver registrert med kontorkommune 2312 sokkel/utland,
- utenlandske arbeidstakere, som har utført arbeid på den norske kontinentalsokkelen,
- utenlandske artister, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet», og
- utenlandske sjøfolk, se nedenfor.

#### *3.2.7 Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet*

Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet ligned av Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntekt om bord på norske skip. For norske sjøfolk som tidligere har vært bosatt i Norge, er det en forutsetning at skatteplikten som bosatt i Norge er opphørt. Om når norske sjøfolk anses skattemessig bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

Om skatteplikten, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

### **3.3 Lønn, honorar, pensjon til utenlandsboende direktør/styremedlem**

Utbetaling fra selskap hjemmehørende i Norge av:

- lønn for arbeid utført i utlandet
- pensjon og/eller
- styrehonorar mv.

til selskapets direktør, styremedlem mv. skattemessig bosatt i utlandet skal ligned av ligningsmyndighetene for de(n) kommune(r) hvor selskapets produksjonsvirksomhet foregår,

eller hvis selskapet ikke driver produksjonsvirksomhet, av ligningsmyndighetene for den kommunen hvor kontoret er eller bestyrelsen foregår. Ligningen skal skje som for forskuddspliktige.

Lønn utbetalt for arbeid utført i Norge lignes av ligningsmyndighetene for den kommune hvor skattyter oppholdt seg 1. november i året før inntektsåret eller der han først tok opphold i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) d og (2).

### **3.4 Utenlandske artister og sportsutøvere**

Om ligningsstedet for utenlandske artister og sportsutøvere se «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 6 «Utenlandske artister og sportsutøvere».

### **3.5 Aksjeutbytte til utenlandsk aksjonær**

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares kildeskatt til staten etter sktl. § 10-13, jf. SSV § 3-5 (4). Skatteberegningen skjer under ett av ligningsmyndighetene for selskapets kontorkommune, eventuelt ved Sentralskattekontoret for storbedrifter dersom selskapet lignes der.

### **3.6 Personer bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat**

Personer bosatt i utlandet med lønn fra den norske stat skal som hovedregel lignes ved Oslo ligningskontor for denne lønnen. Andre inntekter som er skattepliktig til Norge følger de alminnelige bestemmelsene, jf. ovenfor.

For personell i FN-styrker skal lønn opptjent under FN-tjeneste likevel lignes av ligningsmyndighetene for den kommune hvor skattyter var bosatt på utreisetidspunktet. Se også stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

### **3.7 Svalbard**

Svalbard er eget beskatningsområde og har eget ligningskontor. Om når formue og inntekt skal skattlegges på Svalbard, se «Svalbard - ligning på fastlandet».

## **Lønnsoppgaveplikt**

- *Lignl. § 6-2, § 6-11, § 6-16, § 6-17 nr. 3 og § 10-8*
- *Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten (lignl.)*
- *Forskrift av 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgavene skal leveres (lignl.)*
- *Forskrift av 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgave (lignl.)*
- *Forskrift av 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.)*
- *Forskrift av 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte oppgaver (lignl.)*
- *Forskrift av 22. desember 1998 nr. 1263 om arbeidsgivers regnskapsføring og oppgjør for skattetrekk mv. (sktbl.)*
- *Kodeoversikt for lønns- og trekkoppgaver, 8. utgave (RF-2004)*

## **1 Hovedregel**

### **1.1 Generelt**



Den som selv eller gjennom andre har utbetalt (eller på annen måte ytet fordel som) pensjon, lønn eller annen godtgjørelse for arbeid, skal sende oppgave over hva den enkelte i løpet av kalenderåret har mottatt i kontanter eller på annen måte. Det er innført innberetningskoder som er ment å dekke alle typer ytelser fra arbeidsgiver/oppdragsgiver til arbeidstaker/oppdragstaker hvor ytelsene undergis forskjellig skatterettslig behandling, jf. 8. utgave av kodeoversikten. For noen beløpsposter, f.eks. lønn, honorarer mv. og trekkpliktige naturalytelser, er det faste rubrikker i lønns- og trekkoppgaven.

Arbeidsgivere med maskinelle lønnsrutiner skal innberette lønns- og trekkopplysningene i maskinlesbar form, jf. § 5 i forskrift av 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgaver mv. Oppgavene skal leveres til den datasentral som Skattedirektoratet bestemmer, jf. § 4 i forskrift av 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres. Arbeidstaker skal ha en kopi innen 1. februar i året etter inntektsåret.

Andre arbeidsgivere leverer lønnsoppgavene på fastsatt blankett, jf. § 5 i forskrift av 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgaver mv. Oppgavene skal leveres til skatteoppkreveren i den kommune hvor arbeidsgiveren har sitt hovedkontor eller hører hjemme, jf. §§ 1 til 3 i forskrift av 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når lønnsoppgave skal leveres. Utenlandske arbeidsgivere som ikke driver varig virksomhet her i landet, skal levere lønnsoppgave til skatteoppkreveren i kommune 2312, Sökkelen, ved kemneren i Stavanger.

Spørsmål om selve utfyllingen av lønns- og trekkoppgaven, om forskuddstrekket og om innlevering av oppgaven rettes til skatteoppkreverkontoret. Spørsmål om omfanget av lønnsoppgaveplikten og skatteplikt for de enkelte ytelser rettes til ligningskontoret.

### ***1.2 Arbeid utført i Norge av personer bosatt i utlandet***

Om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger for arbeid utført i Norge av personer bosatt i utlandet, se forskrift av 19. november 1990 nr. 932 om lønnsoppgaveplikt ved utbetalinger til personer bosatt i utlandet (lignl.).

## **2 Forenklet innberetningsordning**

### ***2.1 Generelt***

For en beskrivelse av vilkårene for bruk av den forenklede oppgjørsordningen, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 3.2 «Unntak, privat pass av barn», pkt. 3.3 «Unntak, lønnet arbeid i privat hjem og fritidsbolig» og pkt. 3.4 «Unntak, frivillige organisasjoner».

### ***2.2 Lønnsarbeid i hjemmet og pass av barn***

En privat person som benytter den forenklede oppgjørsordningen skal ikke levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt. Arbeidsgiveren skal beregne og innbetale forskuddstrekk, og fylle ut og sende til skatteoppkreveren del 1 av «Oppgjørsblankett for private arbeidsgivere» (RF-1049). Innbetaling og oppgavelevering skal skje ved hver lønnsutbetaling - senest første virkedag etter utbetalingen. Når skatteoppkreveren mottar oppgjørsblanketten (del 1) og registrerer denne, blir de aktuelle opplysningene overført til den sentrale databasen for lønns- og trekkoppgaveopplysninger. Del 2 av oppgjørsblanketten får arbeidstakeren som lønns- og trekkoppgave, mens del 3 er arbeidsgiverens eksemplar. Arbeidstakeren må selv ta vare på blankettene for senere bruk ved utfylling av selvangivelsen.

Hvis samlet utbetaling fra en husstand går over grensen på kr 30 000 i året til private arbeidsoppgaver i hjemmet utenom barnepass, må arbeidsgiveren fortsatt bruke den forenklede

oppgjørblanketten ved senere lønnsutbetalinger, selv om det i tillegg må beregnes og betales arbeidsgiveravgift av samlet lønn som til da er utbetalt.

### **2.3 Veldedige og allmennyttige organisasjoner**

Skattefrie institusjoner som i tillegg er allmennyttige eller veldedige (se «Skattefrie institusjoner mv.»), kan også benytte tilsvarende forenklet oppgjørsmetode dersom de samlede lønnsutbetalinger i året ikke overstiger grensene for fritak for å svare arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift». For disse er det utarbeidet eget skjema «Oppgjørblankett for veldedig eller allmennyttig institusjon eller organisasjon» (RF-1062). Denne inneholder også en del 3 som vedlegg til organisasjonens regnskap.

## **3 Unntak fra lønnsoppgaveplikten**

### **3.1 Utbetalinger til selvstendige næringsdrivende**

#### *3.1.1 Utbetalinger som ikke er fradragsberettiget hos utbetaleren*

Provisjon utbetalt til agent eller annen mellommann, vederlag for enhver type bistand, honorar eller annen godtgjøring for åndsverk er ikke oppgavepliktig dersom betaleren ikke har krav på fradrag for det utbetalte beløp direkte eller gjennom avskrivning. Godtgjørelse for arbeid vedrørende prosentlignede eneboliger og fritidseiendommer pliktes ikke innberettet når arbeidet er utført av selvstendig næringsdrivende. Begrensningen i oppgaveplikten gjelder ikke for offentlige og kommunale myndigheter og heller ikke for skattefrie selskaper og institusjoner.

#### *3.1.2 Mottaker driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted*

Plikten til å sende lønnsoppgave gjelder ikke vederlag som er godtgjørelse for tjenester av teknisk, håndverksmessig, juridisk, regnskapsmessig eller annen art når mottakeren driver selvstendig næringsvirksomhet fra fast forretningssted i Norge.

Næringsvirksomhet undergitt stedbunden beskatning etter sktl. § 3-3 vil i alminnelighet bli ansett som drevet fra fast forretningssted. Likeledes vil kontor med leiet hjelp, kontorfellesskap med andre og hjemmekontor kunne anses som fast forretningssted, og 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 næringsvirksomhet fra fast forretningssted, skal oppgave inngis eller lokale skattemyndigheter forespørres.

#### *3.1.3 Utenlandske mottakere*

For utenlandske mottakere med oppdrag i Norge, vil fast driftssted i Norge etter skatteavtalene måtte anses som fast forretningssted.

#### *3.1.4 Provisjoner ved kjøp og salg*

Provisjon vedrørende kjøp og salg av fast eiendom og/eller verdipapir er ikke oppgavepliktig når provisjonen er inntjent som ledd i selvstendig næringsvirksomhet.

Det er ikke oppgaveplikt ved utbetaling fra rederier til linjeagenter som samtidig har klarering av skipet. Det samme gjelder befraktningsprovisjon til ruterederienes ekspeditører i forbindelse med anløp av ruteskip.

#### *3.1.5 Persontransport*

Vederlag for persontransport kreves ikke innberettet når mottaker er næringsdrivende.

### **3.2 Beløpsmessige begrensninger**

#### *3.2.1 Bagatellmessige beløp*

Det er ikke lønnsoppgaveplikt når samlede lønnsutbetalinger fra vedkommende arbeidsgiver til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1000, herunder medregnet verdien av skattepliktige naturalytelser og trekkpliktige utgiftgodtgjørelser. Trekkfri utgiftsgodtgjørelse som ikke overstiger kr 1000, er fritatt for innberetning dersom det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning, eller det ikke er utbetalt noen lønn.

#### *3.2.2 Utbetalinger fra skattefrie institusjoner*

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i sktl. § 2-32 (1), er fritatt for plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2000. Overskrides grensen skal hele beløpet lønnsinnberettes.

Uavhengig av om det er utbetalt lønn som er fritatt for innberetning eller lønn som overstiger kr 2000, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til dekning av merkostnader med inntil kr 10 000 ved et medlems innsats eller opptreden for sin forening, være fritatt for lønnsinnberetning. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjørelse som utbetales til person i lønnet stilling i vedkommende selskap til dekning av kostnader 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 likevel hele utgiftsgodtgjørelsen lønnsinnberettes.

Skattefri fordel i forbindelse med arbeidsgivers dekning av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 (10) kreves heller ikke lønnsinnberettet når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret. Overskrides grensen skal hele beløpet innberettes.

Naturalytelse i form av fri transport til og fra arrangementer (dog ikke fri bil), kost og losji ved slike, fritt utstyr mv., når slikt ytes i organisasjonens interesse, er unntatt fra lønnsinnberetning uten hensyn til om det er utbetalt lønn eller trekkfri utgiftsgodtgjørelse som overstiger grensene for innberetning eller ikke.

#### *3.2.3 Klienter i visse institusjoner*

Det er ikke lønnsoppgaveplikt for utbetalinger til en klient på kursted for alkoholikere, institusjoner for psykisk helsevern, psykisk utviklingshemmede, fysisk funksjonshemmede og andre lignende institusjoner hvis summen av utbetalingene til en klient:

- i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2000 og
- er arbeidspenger betalt ut fra terapeutiske hensyn

#### *3.2.4 Offentlig dekning av arbeidsreise for skattytere i anledning politiske verv*

Skattefri dekning fra det offentlige av arbeidsreise som nevnt i FSFIN § 5-15-6 (11) kreves heller ikke lønnsinnberettet når ytelsen ikke overskrider kr 10 000 i inntektsåret. Overskrides grensen skal hele beløpet innberettes.

### **3.3 Skattefrie naturalytelser**

Naturalytelser som i sin helhet er skattefrie kreves ikke lønnsinnberettet, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

## **4 Diverse spørsmål (alfabetisk rekkefølge)**

### **4.1 Arbeidsoppdrag i hjemmet og barnepass**

Lønn for privat barnepass utført i barnets hjem når barnet ikke har fylt 12 år eller er 12 år eller eldre og har særlig behov for omsorg og pleie, innberettes under kode 134. Utføres barnepasset i barnepassers hjem, benyttes kode 404.

Godtgjørelse for pass av andre barn i barnets eller barnepassers hjem følger hovedregelen, og innberettes under hhv. kode 111-A og kode 401. Benyttes ordinær lønns- og trekkoppgave, innberettes godtgjørelse til privatpersoner for andre arbeidsoppdrag i oppdragsgivers hjem under kode 140.

En privatperson som benytter den forenklede oppgjørsordningen, skal ikke levere vanlig lønns- og trekkoppgave ved årets slutt, se ovenfor under stikkord pkt. 2.2 «Lønnsarbeid i hjemmet og pass av barn».

#### ***4.2 Arbeidsoppdrag for veldedig eller allmennyttig organisasjon***

Benytter veldedige eller allmennyttige organisasjoner ordinær lønns- og trekkoppgave, innberettes godtgjørelse for arbeidsoppdrag under kode 139, forutsatt at organisasjonen ikke har lønnsutbetalinger ut over grensen for fritak for arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

Nærmere om når skattefrie institusjoner som i tillegg er allmennyttige eller veldedige kan benytte forenklet oppgjørsmetode, se stikkord pkt. 2.3 «Veldedige og allmennyttige organisasjoner».

#### ***4.3 Beregnet personinntekt fra aksjeselskap***

Beregnet positiv personinntekt tilordnet aktiv aksjonær etter delingsmodellen innberettes for utøvere av liberale yrker under kode 918 og for andre under kode 919.

#### ***4.4 Etterlønn/etterpensjon***

Skattepliktig etterlønn og etterpensjon etter dødsfall (beløp som overstiger en og en halv ganger grunnbeløpet i folketrygden) innberettes under kode 214.

Skattefri etterlønn innberettes under kode 916.

#### ***4.5 Fri bil***

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil er oppgavepliktig.

Summen av den sjablonberegnete fordelen og fordelen ved kjøring mellom hjem og arbeid skal innberettes under kode 118-A i lønns- og trekkoppgaven.

##### ***4.5.1 Tekstfeltet***

Følgende opplysninger oppgis i tekstfeltet i lønns- og trekkoppgaven:

- bilens opprinnelige listepreis som ny (se stikkord «Bil - privat bruk» under pkt. 9.1.2 «Listepreis som ny, generelt» og pkt. 9.1.3 «Listepreis som ny, tilleggsutstyr»)
- hvilket tidsrom bilen har vært stilt til disposisjon og
- antall km mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)

Om innberetningen av fordelen der bilen har gått over 40 000 km i yrket, se kodeoversikten.

For nærmere opplysninger om bestemmelsene for fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, se stikkord «Bil - privat bruk».

#### **4.6 Føderåd i jord- og skogbruk**

Føderådsytelser i jord- og skogbruk skal innberettes under kode 216 i lønnsoppgaven.

#### **4.7 Godtgjørelse for kost og/eller losji ved opphold utenfor hjemmet**

##### **4.7.1 Med overnatting**

Godtgjørelsen for kost og/eller losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, innberettes samlet. I tekstfeltet oppgis herav kostgodtgjørelse og eventuelt det antall døgn det er utbetalt kostgodtgjørelse for.

Utbetaler arbeidsgiver godtgjørelse i samsvar med dokumentasjonskrav og inntil satsene i statlig regulativ (særavtale), innberettes godtgjørelsen og antall reisedøgn for innland og utland under kodegruppe 600.

Kostbesparelse i hjemmet (kr 63 per døgn) innberettes i kode 143-A, når kost for pendler er dekket etter regning eller ved administrativ forpleining.

Utbetales godtgjørelse i forbindelse med lengre arbeidsopphold utenfor hjemmet, dvs. 29 døgn eller mer, benyttes kode 613 for døgn når godtgjørelsen er utbetalt etter beordringsatts.

Utbetaler arbeidsgiver ulegitimert losjigodtgjørelse på tjenestereiser med overnatting etter satser i statlig regulativ (særavtale) eller lavere, skal losjigodtgjørelsen innberettes under kode 610.

Når losjikostnader på hotell er refundert etter regning og kostgodtgjørelse er utbetalt etter statlig regulativ (særavtale), innberettes kostgodtgjørelsen under kode 610. For pendlere innberettes trekkpliktig kostbesparelse og antall oppholds-døgn under kode 143-A, når både diett og overnatting er dekket etter regning eller ved administrativ forpleining, eller når bare diett er dekket etter regning.

##### **4.7.2 Uten overnatting**

For lønsmottakere som har fått kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten fravær om natten, skal både beløp og antall reisedager være oppgitt i lønnsoppgaven under kode 614. Dette gjelder både når vilkår og satser inntil satsene i statlig regulativ (særavtale) er fulgt, og når kostgodtgjørelse er utbetalt etter tariff.

#### **4.8 Gruppelivsforsikring**

Arbeidsgivers betaling av premie for gruppelivsforsikring skal innberettes under kode 116-A i lønns- og trekkoppgaven.

#### **4.9 Rimelige lån i arbeidsforhold**

Rentefordel ved rimelige lån i arbeidsforhold er oppgavepliktig og skal innberettes under kode 120-A i lønns- og trekkoppgaven. Den skattepliktige fordel skal innberettes under «beløp». For nærmere opplysninger om fordelsfastsettelsen, se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

##### **4.9.1 Långiver er en annen enn arbeidsgiver**

Lønnsoppgaveplikten påhviler arbeidsgiver for det arbeidsforhold som har foranlediget fordelene selv om lånet er ytet av en annen.

#### **4.10 Utbetalinger til idrettsutøvere mv.**

##### **4.10.1 Innbetalinger til fond**

Bedrifter, sponsorer mv. må sende inn lønnsoppgave over beløp som innbetales på den enkelte idrettsutøvers konto i fond for idrettsutøvere. Innbetalingen(e) innberettes under kode 912-A i lønns- og trekkoppgaven. I oppgavens tekstfelt må navnet på fondet som utbetalingen har skjedd til fremgå.

##### **4.10.2 Utbetalinger fra fond**

Fond for idrettsutøvere må sende inn lønnsoppgave over utbetalinger mv. som foretas til den enkelte idrettsutøver. Utbetalingene innberettes under kode 122 i lønns- og trekkoppgaven. Trekkfrie utgiftsgodtgjørelser innberettes under de særskilte koder for slike utgiftsgodtgjørelser i kodegruppene 600, 700 og 800.

Fondet må også innberette utbetalinger til kontoinnehavers arving(er). Utbetalinger til arving(er) anses ikke som skattepliktig inntekt.

#### **4.11 Vederlag for arbeid etter avtale i konfliktråd**

Skattefri fordel vunnet ved arbeid utført etter skriftlig avtale i konfliktråd kreves ikke lønnsinnberettet.

#### **4.12 Yrkesskadeforsikringspremie**

Arbeidsgivers betaling av premie etter lov om yrkesskadeforsikring av 16. juni 1989 nr. 65 skal ikke innberettes. Arbeidsgivers dekning av eventuell tilleggspremie for merytelser skal innberettes under kode 116-A i lønns- og trekkoppgaven, se stikkord «Forsikring - syke og ulykkesforsikring samt yrkesskadeforsikring».

### **5 Retting av lønnsoppgaver (endringsoppgaver)**

Når en arbeidsgiver må korrigere en innsendt lønnsoppgave f.eks. fordi det mangler opplysninger på den innsendte oppgave eller de tidligere opplysninger er uriktige, skal dette gjøres ved å sette kryss i rubrikken for «endringsoppgave» på lønnsoppgaveblanketten. Opplysningene i en endringsoppgave er tilleggsopplysninger til tidligere innsendt oppgave. Skal et beløp mv. i tidligere oppgave reduseres, markeres dette med negativt fortegn (minus) på endringsoppgaven. «Erstatningsoppgave» som også inkluderer tidligere innberettede beløp skal ikke gis, da dette ikke kan behandles i det maskinelle systemet.

Privatperson som benytter den forenklete oppgjørsordningen ved lønnsarbeid i hjemmet samt veldedige og allmenntilleggsorganisasjoner som benytter tilsvarende forenklet oppgjørsordning, skal ved retting av oppgaven (endringsoppgave) enten benytte en ordinær lønns- og trekkoppgave, eller korrigere i den forenklete oppgjørsblanketten. Ved bruk av den forenklete oppgjørsblanketten bør denne merkes som endringsoppgave.

### **6 Følgeskriv**

Arbeidsgivere som har levert lønnsoppgaver maskinelt, skal sende følgeskriv («Årsoppgave for arbeidsgiveravgift/Følgeskriv til lønns- og trekkoppgaver»), to eksemplarer, til skatteoppkreveren i den kommune hvor arbeidsgiveren har sitt hovedkontor eller hører hjemme (se nærmere § 6 i forskrift av 19. desember 1986 nr. 2229 om hvor og når

lønnsoppgave skal leveres, jf. § 7 i forskrift av 23. desember 1988 nr. 1083 om levering av lønnsoppgaver mv.) innen 31. januar.

Andre arbeidsgivere skal sende følgeskrivet, i to eksemplarer, sammen med lønnsoppgavene til skatteoppkreveren.

Videre skal et eksemplar sendes ligningskontoret som vedlegg til selvangivelsen. Kontrolloppstilling over registrerte og innberettede beløp er skilt ut som egen blankett RF-1022. Dette skjemaet skal også sendes ligningskontoret som vedlegg til selvangivelsen.

Når det sendes endringsoppgaver eller andre lønnsoppgaver etter at følgeskrivet er sendt inn, skal det sendes tilleggsfølgeskriver som bare omfatter de senere innsendte oppgavene. Slikt følgeskriv merkes med «tilleggsoppgave» i merknadsrubrikken.

### **7 Informasjon til arbeidsgiverne**

Det er utarbeidet en kodeoversikt 8. utgave som arbeidsgiverne skal benytte for lønnsinnberetningen for inntektsåret 2002.

### **8 Frister**

Arbeidsgivere som gir lønnsoppgavene i maskinlesbar form, skal levere magnetbånd/diskett innen 20. januar i året etter inntektsåret. Skattedirektoratet eller den det gir fullmakt, kan i visse tilfeller forlenge fristen inntil 31. januar.

Andre arbeidsgivere skal også levere lønnsoppgavene innen 20. januar i året etter inntektsåret. Skatteoppkreveren kan i visse tilfeller forlenge fristen inntil 31. januar.

### **9 Gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver**

Hvis den som skal levere oppgaver etter lignl. § 6-16 c og § 6-13 nr. 3 ikke leverer oppgavene innen 31. januar, kan han ilegges et gebyr på kr 10 per dag for hver oppgave som ikke anses levert.

Oppgaven anses for sent levert dersom den ikke er levert postverket som rekommandert sending senest 31. januar eller ikke er kommet frem til mottaker senest fjerde virkedag etter denne datoen.

Oppgaven anses som ikke levert når den mangler påføring av fødselsnummer for personer, navn og adresse for selskaper mv. eller organisasjonsnummer. Se for øvrig § 4 i forskrift av 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver.

Vedtak om gebyr kan påklages etter reglene i lignl. § 10-8 nr. 5.

## **Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap**

*Sktl. § 5-12 (4) og § 10-11 (2). FSFIN § 5-12. SSV § 7-2.*

### **1 Generelt**

Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap kan enten anses som et reelt lån eller som forskyvning av tidspunktet for skattlegging (enten som skjult lønn eller ulovlig utbytte), se HRD i Utv. 1998/630.

Opplysninger om slike lån skal finnes i:

- spesifikasjoner i daglig leders selvangivelse
- næringsoppgave for selskapet
- Næringsoppgave 1 (RF-1175); post 1577 og 1578
- Næringsoppgave 2 (RF-1167); post 1370 og 1380
- oppgave over aksjekapitalens størrelse mv. (RF-1002) og
- lønns- og trekkoppgaven, se kode 120-A, 246, 961-A og 971-A

Lån til eller sikkerhetsstillelse til fordel for daglig leder og leder av styret skal spesifiseres som noteopplysninger til regnskapet. For hvert lån skal det opplyses om hvilke vilkår som gjelder, herunder rentesatsen og avdragsplanen. Store foretak skal gi slike opplysninger spesifisert på de enkelte medlemmer av styret og de enkelte ledende ansatte. Se lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. §§ 7-32 og 7-45 og asl./asal. §§ 8-7 til 8-11.

## **2 Ikke-reelle lån**

### ***2.1 Hvilke lån anses ikke som reelle***

Et lån vil ikke være reelt dersom det ikke skal tilbakebetales.

Også hvor et lån fra eget aksjeselskap formelt sett skal tilbakebetales, vil det kunne anses å være ikke-reelt når tilbakebetalingsbeløpet er forutsatt å komme fra det långivende aksjeselskap f.eks. i form av avregning mot lønn eller utbytte. Spesielt vil dette gjelde hvis låneformens hensikt og virkning i hovedsak er å unngå beskatning som lønn eller utbytte i utbetalingsåret.

Ved vurdering av om lån fra eget aksjeselskap til aksjonær er reelt bør en bl.a. legge vekt på følgende forhold:

- foreligger det skriftlig avtale
- er det protokollert noe om lånet i styreprotokollen
- er det stilt sikkerhet
- er det avtalt tilbakebetalingsbetingelser, og er disse overholdt
- er det betalt renter
- hvordan er selve utbetalingen av lånet bokført
- er utbetalingen av midlene skjedd i en samlet sum, eller ved økning i daglig leders «mellomregningskonto» i selskapet
- er lånebeløpet stadig økt over en periode
- har eller vil aksjonæren få økonomisk mulighet til å tilbakebetale lånet med midler fra andre kilder enn aksjeselskapet
- for en arbeidende aksjonær, er lønnen fra selskapet lav og lånet er gått med til å finansiere vanlig privatforbruk, herunder skatt, eller er lånet brukt til å erverve større formuesobjekter som bolig mv.

Det må foretas en konkret vurdering, hvor ingen av momentene alene er avgjørende.

Argumenter om at selskapet ikke har råd til å betale mer lønn/utbytte, har mindre vekt når pengene faktisk blir utbetalt fra selskapet for en lengre eller ubestemt periode.

Om krav til dokumentasjon, se HRD i Utv. 1998/630. Se også LRD i Utv. 1999/23.



## **2.2 Behandling av ikke-reelle lån**

Ikke-reelle lån utbetalt til aksjonær som arbeider i selskapet, bør normalt behandles som lønn og skattlegges i utbetalingsåret.

Ikke-reelle lån utbetalt til aksjonær som ikke arbeider i selskapet, behandles som utbytte.

Er lånet gitt i strid med reglene i aksjelovene kapittel 8 del III er disposisjonen i utgangspunktet ugyldig, jf. aksjelovene § 8-11, og selskapsrettslig ulovlig. Anses låneutbetalingen skatterettslig som utbytte, skal det ikke gis godtgjørelse.

## **3 Ettergivelse**

### **3.1 Lån**

Ettergivelse av lån fra arbeidsgiver behandles normalt som lønn. Er arbeidsgivers ettergivelse av lån et ledd i en frivillig eller tvungen gjeldsordning etter lov av 17. juli 1992, anses ettergivelsen av lån ikke som en fordel vunnet ved arbeid, og skal følgelig heller ikke behandles som lønn.

Ettergis lån til aksjonær som også er lønnsmottaker i selskapet, kan det bli spørsmål om behandling enten som lønn eller som utbytte. For andre aksjonærer ses ettergivelsen som utbytte.

#### *3.1.1 Isolert ettergivelse av renter*

I den utstrekning gjeldsrenter som etter avtalen skulle betales, ettergis av arbeidsgiver, er denne fordelen skattepliktig inntekt.

## **4 Rentestøtte**

I tilfelle 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 dette som rentekostnad. Se også SKD i Utv. 2001/1154.

## **5 Fordelsbeskatning av rimelige lån i arbeidsforhold o.l.**

### **5.1 Inntekt**

#### *5.1.1 Generelt*

Utenfor arbeidsforhold fordelsbeskattes ikke rimelige lån etter disse reglene. Om ansatt som også er aksjonær i selskapet, se nedenfor.

#### *5.1.2 Hovedregel*

Som hovedregel beskattes fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold dersom renten er lavere enn 6,0 pst. p.a. i 2002 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 nedenfor.

Satsene gjelder også for lån opptatt før 1. januar 2002.

Det er uten betydning om arbeidsgiver selv har lånt pengene til lavere rente. Rentefordelen på lån som bare ytes til ansatte hos långiver, er skattepliktig selv om lånet er så gammelt at rentesatsen var markedsrente den gang lånet ble inngått og det etter avtalen ikke er anledning til å regulere satsen (fastrentelån).

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:

- 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 som følge av renteutviklingen er blitt et rimelig lån.

Eksempler på lån som beskattes som fordel:

- særskilte betalingsvilkår for ansatte
- lån som for øvrig er gitt på ordinære vilkår, men hvor låntaker på grunn av arbeidsforholdet har fått fortrinnsrett.

#### *5.1.3 Unntak, lånet ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden*

Rentefordel ved rimelig lån i arbeidsforhold regnes 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.

Unntaket gjelder kun for ett lån i vedkommende arbeidsforhold.

#### *5.1.4 Unntak, forskuttering av refusjon for beregnet personinntekt etter delingsmodellen*

Om behandling av forskudd fra aksjeselskap for dekning av stipulert refusjonskrav vedrørende beregnet personinntekt etter delingsmodellen, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

## **5.2 Fradrag**

Gjeldsrenter som faktisk betales vil være fradragberettiget etter de vanlige regler, se stikkord «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 fordelene beskattes. Skatlegging av fordelene vil således ikke føre til noen økning av alminnelig inntekt. Derimot vil fordelene øke grunnlaget for personinntekten.

## **5.3 Utland**

### *5.3.1 Lån gitt av utenlandsk arbeidsgiver*

Skatteplikten for rentefordel ved rimelige lån gjelder også når arbeidsgiveren er utenlandsk og arbeidstakeren er:

- bosatt i Norge eller
- begrenset skattepliktig til Norge for arbeidsinntekt etter sktl. § 2-3 (1) d og e og (2).

Om behandlingen av rentefordel, se under «lønn» og «pensjon» i stikkordene om utland.

## **5.4 Lån**

### *5.4.1 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 og dekning av privatutgifter i eget aksjeselskap. Videre vil det omfatte betalingsutsettelse f.eks. ved kjøp av bil fra arbeidsgiver, utbetaling av forskudd på lønn (se likevel under unntak nedenfor) og forskuddsbetaling av vederlag ved salg av fast eiendom til arbeidsgiver.

### *5.4.2 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. Se for øvrig forskrift av 14. oktober 1976 nr. 9830 om forskuddstrekk i utgiftsgodtgjørelser.

### *5.4.3 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.

### *5.4.4 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.

### *5.4.5 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 foran under pkt. 5.1.3 «Unntak, lånet ikke overstiger 3/5 av grunnbeløpet i folketrygden».

## **5.5 I hvilke tilfeller anses lånet gitt av arbeidsgiver**

### *5.5.1 Lån fra arbeidsgiver*

Lånet anses som 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 næring 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 at lånet har sammenheng med det tidligere arbeidforhold.

Om skillet mellom arbeid i og utenfor næring, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Det er uten betydning at arbeidsgiveren selv har lånt pengene som lånes ut.

#### *5.5.2 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 virksomhet 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.

Dette 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 som gitt i arbeidsforhold.

#### *5.5.3 Lån til ansatt mv. som også er aksjonær*

Rimelige lån gitt fra aksjeselskap til aksjonær fordelsbeskattes etter disse reglene dersom selskapet kan anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, medmindre skattyteren kan påvise 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 bedømt naturlig må være å anse som et aksjonærlån eller lån i arbeidsforhold, se f.eks. URD i Utv. 1996/933.

#### *5.5.4 Lån til andre enn arbeidstakeren*

Når det er på det rene at lånet skyldes arbeidsforholdet, skal arbeidstakeren beskattes for fordelene 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.

Dette gjelder 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 annen.

### **5.6 Hvem skal fordelsbeskattes**

#### *5.6.1 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 fordelene likt mellom dem.

#### *5.6.2 Dødsfall*

I dødsåret beskattes fordelene hos den avdøde arbeidstaker 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.

#### **5.7 Hvem skal ha fradrag**

Fradrag for renter som faktisk betales, gis etter de vanlige regler, se stikkord «Renter av gjeld». Fradrag for det beløp som er tillagt for fordel ved rimelige lån, gis hos den som har fått inntektstillegget.

#### **5.8 Fordelens størrelse**

##### *5.8.1 Generelt*

Rentefordelen settes til differansen mellom:

- et normalrentebeløp beregnet etter en sats på 6,0 pst. p.a. og
- det faktiske rentebeløp (inkludert gebyrer) som skattyteren etter låneavtalen betaler, se nedenfor.

Dette gjelder uavhengig av om lånet løper med fast eller flytende rente.

Differansen beregnes normalt for hver kalendermåned.

##### *5.8.2 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.

##### *5.8.3 Beregning av normalrentebeløpet*

Normalrentebeløpet beregnes til 6,0 tolvtedels pst. per måned på grunnlag av gjestående lånebeløp ved kalendermånedens begynnelse. Dette gjelder selv om lånet er nedbetalt eller forhøyet i løpet av måneden.

Ved opptak av nytt lån i løpet av en kalendermåned, regnes normalrente på grunnlag av lånebeløpet ved opptaket. Del av en kalendermåned regnes som hel måned.

Ved pengelån regnes normalrentebeløpet fra og med den måned lånet utbetales. Ved betalingsutsettelse ved kjøp av varer og tjenester regnes normalrentebeløp fra og med den vanlige forfallsmåned uten rentebelastning i vedkommende bransje/bedrift.

##### *5.8.4 Renter betalt av låntaker*

Det rentebeløp som skal sammenlignes med normalrentebeløpet, er renten som påløper på grunnlag av avtalen inklusiv eventuelle gebyrer mv. som anses som renter, se stikkord «Renter av gjeld».

Rentene fordeles på de kalendermånedene de etter låneavtalen påløper selv om de betales et annet år. Dersom et lån nedbetales/forhøyes i løpet av en kalendermåned, må det tas hensyn til dette ved fordeling av de renter som er påløpt. Gebyrer herunder etableringsgebyr mv. henføres til betalingsmåned.

### **5.9 Hva fordelene skal anses som**

Fordel som beskattes hos person som er ansatt eller utfører arbeidsoppdrag utenfor næring for noen som anses som arbeidsgiver etter reglene ovenfor, behandles på samme måte som vanlig lønn. I andre tilfeller behandles fordelene som pensjon.

### **5.10 Lønnsinnberetning**

Om plikten til å lønnsinnberette fordelene, se stikkord «Lønnsoppplikt» under pkt. 4.9 «Rimelige lån i arbeidsforhold».

## **Merkostnader - besøksreiser til hjemmet**

*Sktl. § 6-13 og § 6-44. FSFIN § 6-44-5. Takseringsreglene § 1.3.10.*

### **1 Innledning**

#### **1.1 Generelt**

Under dette stikkord behandles bare avstandsfradraget mv. ved besøksreise mellom hjem (skattemessig bosted) og pendlerbolig.

Med besøksreise menes reise mellom steder for arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet og hjemmet (normalt det skattemessige bosted). Forutsetningen er at reisen har private formål og ikke hovedsakelig skyldes at skattyteren skal utføre inntektsgivende arbeid mens vedkommende er hjemme.

Generelt om gruppering av reiser, se stikkord «Reise - allment om gruppering av reiser».

### **2 Vilkår for fradrag**

#### **2.1 Hovedregel**

Skattyter som av hensyn til sitt arbeid må bo utenfor hjemmet, kan som hovedregel gis fradrag for reise ved besøk i hjemmet. Dette gjelder også for skattyter bosatt i Norge med arbeidsopphold i utlandet, når arbeidsinntekten er skattepliktig til Norge og skattyteren ikke har tatt sin familie med. Det gis ikke fradrag for ektefelles, barns eller andres besøksreise fra hjemmet til skattyteren på arbeidsstedet.

Om besøksreise til hjem i utlandet, se nedenfor under pkt. 2.3 «Besøksreise til hjem i utlandet».

Om hvor skattyteren har sitt hjem (skattemessig bosted), se stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

Om fradrag for merkostnader til kost og losji mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

#### **2.2 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 eller feriene. Dette vil f.eks. gjelde for heltidsstudenter (grunn-/videreutdanning) og vernepliktige militære som ikke mottar skattepliktig lønn for å gjennomføre studier/militærtjeneste. Studenter som f.eks. i sommerferien tar heltidsarbeid på studiestedet, vil imidlertid ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet i denne perioden. Om fradrag for studenter som mottar lønn for å studere, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

Skattyter som har heltidsjobb og som samtidig er deltidsstudent vil også ha krav på fradrag for besøksreiser til hjemmet selv om valg av arbeidssted er påvirket av studiene.

### **2.3 Besøksreise til hjem i utlandet**

#### **2.3.1 Besøksreise til hjem utenfor EØS-området**

Skattytere som pendler til hjem utenfor EØS-området, kan ikke kreve fradrag for kostnader til besøksreiser til dette hjemmet i utlandet. Om behandling av godtgjørelser til besøksreiser når arbeidsgiver dekker kostnadene helt eller delvis, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

#### **2.3.2 Besøksreiser til hjem i annen EØS-stat**

Om rett til fradrag for besøksreiser til det virkelige hjem i annen EØS-stat, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat». Person som får fradrag for merkostnader ved å pendle til annen EØS-stat, har ikke rett til fradrag for besøksreiser mellom boliger i Norge.

Fradrag for merkostnader, herunder besøksreiser, inngår eventuelt i standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

Om behandling av godtgjørelser til besøksreiser når arbeidsgiver dekker kostnadene helt eller delvis, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

## **3 Fradragets størrelse**

### **3.1 Hovedregel**

Hovedregelen er at fradraget skal fastsettes etter de samme satser, beregningsmåter og med eventuelle reduksjoner som for reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)». For eksempel gjelder bunnfradrag på kr 9200, minstegrense på kr 3300 for fradrag for bompenger eller fergekostnader, 35 000 km-grensen for høyeste fradragssats og begrensning av fradraget ved bruk av yrkesbil, under ett for besøksreiser og reiser mellom hjem og fast arbeidsted (arbeidsreise).

Reglene om fradragets størrelse gjelder også for en skattyters besøksreise til sitt virkelige hjem i annen EØS-stat. Om vilkårene for fradrag, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

Besørger transporten av arbeidsgiver helt eller delvis, kan ikke skattyteren kreve fradrag etter sats for denne delen av reisen. Dette gjelder også der flere transportselskaper inngår avtale om å besørge transporten for hverandres ansatte, f.eks. flyselskapenes poolordninger. Om fradrag for eventuell egenbetaling i slike tilfeller, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise

mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 2.2.1 «Arbeidsgiver besørger hele eller deler av transporten».

### ***3.2 Bruk av fly, særregel for besøksreiser***

Hvis det er brukt fly på besøksreise, kan skattyter velge å kreve fradrag for faktiske kostnader til flybillett istedenfor avstandsfradrag for flyreisen. I tillegg skal skattyter ha fradrag for avstandsfradrag mv. for resten av reisen. Forutsetningen for å få fradrag for kostnader til fly er at kostnadene til flyreisen dokumenteres ved billettstammen eller med en reisebeskrivelse og originalkvittering for betalt reise («billettløse» reiser). Krever skattyteren fradrag for flybilletten, skal reisestrekningen med fly holdes helt utenfor ved beregning av avstandsfradraget, herunder en eventuell reduksjon av fradragssatsen over 35 000 km.

Velger skattyteren å kreve avstandsfradrag for flyreisen, skal avstanden på denne del 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 for disse kostnadene som han ikke har hatt.

### ***3.3 To-timers regelen, 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 strekning langs vei ift. den kortere strekning for et rutegående transportmiddel.

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.

### ***3.4 Antall reiser***

Fradrag gis for det antall 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 stillet, bør i regelen fradrag innrømmes for vedkommende år. Skattyteren må gjøres oppmerksom på at han må sikre seg dokumentasjoner for fremtidig reisehyppighet.

### ***3.5 Reiser betalt i utenlandsk valuta***

Når faktiske kostnader ved besøksreiser fra Norge til det virkelige hjem i en annen EØS-stat som skal komme til fradrag er betalt av skattyteren i utenlandsk valuta, skal kostnadene omregnes til norske kroner etter en årlig gjennomsnittskurs, se FSFIN § 6-13-12 (4). De årlige gjennomsnittskursene for de viktigste valutaer tas inn i en årlig melding fra Skattedirektoratet. Valutakursene er også tilgjengelig på Internett under adresse <http://www.norges-bank.no/stat/valutakurser/index.html>.



I alle andre tilfeller legges kursen på transaksjonstidspunktet til grunn dersom denne sannsynliggjøres. Hvis kursen ikke sannsynliggjøres brukes årlig gjennomsnittskurs.

#### **4 Flere bruker bil sammen**

##### **4.1 Ektefeller**

Ektefeller skal ha hvert sitt reisefradrag. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stillet 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 fordeles mellom dem.

##### **4.2 Kameratkjøring**

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt reisefradrag. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stillet vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Deles de fradragsberettigede kostnader 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 1.40 per km når årlig reiseavstand er over 35 000 km.

#### **5 Arbeidsgiver dekker reisekostnader ved besøk i hjemmet**

##### **5.1 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 billett-kostnadene mot originalbilag eller
- arbeidsgiveren selv eier eller disponerer plass på det kommunikasjonsmiddel som nyttes.

##### **5.2 Utgiftsgodtgjørelse**

Får arbeidstaker utgiftsgodtgjørelse til dekning av besøksreise til hjemmet, brukes nettometoden på godtgjørelsen. Dette innebærer at ved ligningen sammenlignes godtgjørelsen med avstandsfradraget, eventuelt tillagt faktiske kostnader til bompassering eller ferjereise. 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 9200. Bunnfradraget skal redusere både fradrag for besøksreiser, besøkskostnadene 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) over bunnfradraget, skal bare dette fradraget reduseres og ikke fradrag for besøksreise. Er fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) under bunnfradraget, er det differansen mellom bunnfradraget og dette fradraget som skal redusere fradrag for besøksreise.

##### Eksempel

*Har arbeidstakeren mottatt utgiftsgodtgjørelse på kr 12 000 til dekning av besøksreiser og har krav på avstandsfradrag med kr 11 000 for besøksreisene, samtidig som han har krav på fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) på kr 5000, vil skattepliktig overskudd på godtgjørelsen bli:*

*Godtgjørelse*

*kr 12 000*

Avstandsfradrag for besøksreiser	kr 11 000
Gjenstående bunnfradrag (kr 9 200 – 5000) - kr 4200	- kr 6800
Overskudd	= kr 5200

### **5.3 Arbeidsgiver refunderer faktiske kostnader eller besørger transporten**

I refusjonstilfellene og i tilfeller hvor arbeidsgiver besørger transporten, skattlegges i praksis intet hos pendleren. Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 2.2 «Unntak». Det gis ikke fradrag for besøkskostnader i slike tilfeller, med mindre skattyteren må betale en egenandel.

Dersom arbeidsgiveren refunderer billettkostnader til besøksreiser i hjemmet i utlandet, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

Om tillegg for fordel ved bruk av arbeidsgivers bil mv. ved besøksreiser til hjemmet, se stikkord «Bil - privat bruk».

## **Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet**

*Sktl. § 5-11 (2), § 6-13 og § 6-30 (1). FSSKD § 6-13. Takseringsreglene § 1-2-2, § 1-2-3, § 1-2-5, §§ 1-3-1 til 1-3-4, §§ 1-3-6 til 1-3-8*

### **1 Nøkkeltall**

Frdragssatser:

- kr 385 for kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 460 for kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen
- kr 232 for kost ved overnatting på pensjonat mv.
- kr 154 for kost ved annen overnatting

Godtgjørelse anses medgått (det skal ikke beregnes overskudd) når godtgjørelsen er utbetalt med:

- kr 385 til dekning av kost ved overnatting på hotell og frokost er inkludert i romprisen
- kr 460 til dekning av kost ved overnatting på hotell og frokost ikke er inkludert i romprisen eller losjiet dekkes etter ulegitimert nattillegg (kr 700 fom. 1. april 2002)
- kr 232 til dekning av kost ved overnatting på pensjonat mv.,
- kr 154 til dekning av kost ved annen overnatting
- kr 300 til dekning av kost til langtransportsjåfører ved kjøring i utlandet
- kr 40 som kontantgodtgjørelse ved administrativ forpleining innland
- losji (ulegitimert nattillegg) på tjenestereise de første 28 døgn, med
  - kr 700 dersom skattyteren har bodd på hotell eller tilsvarende (gjelder fra 1. april 2002), ellers kr 400
  - kr 400 for alle før 1. april 2002

Kostbesparelse kr 63

## **2 Generelt**

### **2.1 Hvem har krav på fradrag**

Alle skattytere har som hovedregel fradragsrett for (mer)kostnader ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Dette gjelder både gifte, samboende og enslige, når vilkårene for øvrig er tilstede.

Om fradrag for (mer)kostnader til kost når skattyteren ikke overnatter utenfor hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

### **2.2 Når anses skattyteren for å bo utenfor hjemmet**

#### **2.2.1 Generelt**

Det er et vilkår for fradragsrett etter regelen i dette stikkordet for (mer)kostnader at skattyter på grunn av sitt arbeide bor (overnatter) utenfor sitt hjem, dvs. som hovedregel det skattemessige bosted. Om hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

Skattyteren anses som hovedregel å bo (overnatte) utenfor hjemmet dersom mer enn tre timer tilbringes utenfor hjemmet i tiden mellom kl. 22 og kl. 06 og skattyteren ikke tilbringer mer enn tre timer hjemme. Se likevel unntak nedenfor om vaktjeneste inntil 48 timer.

#### **2.2.2 Skattyter bosatt i Norge som pendler til hjem i annen EØS-stat**

Om når skattyter med skattemessig bosted i Norge i denne forbindelsen skal anses å bo utenfor sitt utenlandske hjem i annen EØS-stat, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

#### **2.2.3 Skattyter bosatt i Norge som pendler til hjem utenfor EØS-området**

Fradrag kan ikke gis for (mer)kostnader til kost, losji og småutgifter for utlendinger med skattemessig bosted i Norge som påberoper seg å måtte bo utenfor sitt utenlandske hjem utenfor EØS-området av hensyn til arbeidet her. Om når arbeidsgiveren dekker slike kostnader for utlendinger som oppholder seg midlertidig i Norge, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag». Skattyter har likevel fradragsrett for (mer)kostnader dersom han må bo utenfor sitt skattemessige bosted i Norge.

#### **2.2.4 Skattyter bosatt i utlandet som er skattepliktig til Norge under midlertidig opphold her**

Skattyter som ikke er skattemessig bosatt i Norge, men som har begrenset skatteplikt til Norge for lønnsinntekt og lignende etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), har ikke krav på fradrag for merkostnader. Vedkommende har bare krav på standardfradrag. Om standardfradraget, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

#### **2.2.5 Sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil 2 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 arbeidstid, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter for leger, branntjenestemenn, militære, enkelte ferjemannskaper mv. Om fradrag for (mer)kostnader i slike tilfeller, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting». Ved avgjørelsen av om oppholdet inngår som en del av den ordinære arbeidstid, 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 arbeidstid hvis en langtransportsjåfør overnatter i lastebilen under en reise.

### *2.2.6 Spesielt om studenter*

Heltidstudenter som har skattemessig bosted i sitt tidligere hjem, men tar arbeid på studiestedet ved siden av studiene, anses i utgangspunktet ikke å bo utenfor hjemmet på grunn av slikt arbeid. Skattyteren vil da i utgangspunktet ikke ha krav på fradrag for merkostnader. Vedkommende må likevel innrømmes fradrag for slike merkostnader dersom vedkommende blir boende på studiestedet og har fulltidsarbeid i ferier. Videre har studenter som mottar lønn for å studere, krav på fradrag for merutgifter dersom vilkårene for øvrig er tilstede, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader». I andre tilfeller må forholdet vurderes konkret.

## **2.3 Kostnader som er aktuelle**

### *2.3.1 Generelt*

Fradragsberettigede merkostnader ved overnatting/opphold utenfor hjemmet kan inndeles i 4 kostnadsgrupper, nemlig merkostnader til:

- kost
- småutgifter
- losji og
- besøksreiser til hjemmet.

Andre kostnader, så som kostnader til sigaretter, vin, brennevin, kinobilletter mv. er ikke fradragsberettiget, fordi slike kostnader ikke anses som merkostnader.

Om kostnader til besøksreiser i hjemmet, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

### *2.3.2 Fradragsrett for kost*

(Mer)kostnader til kost ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, er fradragsberettiget 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 selv om begge pendler mellom de samme boligene.

Har skattyter mottatt kostgodtgjørelse og godtgjørelsessatsen er en nettosats, skal det ikke gis et særskilt tillegg for kostbesparelse verken på tjenestereise eller under pendleropphold. Det samme gjelder når skattyter krever fradrag for merkostnader til kost etter sats. Dette skyldes at det er tatt hensyn til kostbesparelsen ved fastsettelse av satsene. Når skattyter har pendleropphold utenfor hjemmet og får kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining, skal han ha et særskilt tillegg for kostbesparelse i hjemmet, satt til kr 63. Slikt tillegg skal ikke gis for skattyter som er på tjenestereise eller yrkesreise. Om skillet mellom pendleropphold og tjenestereise/yrkesreise, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.21.2 «Unntak, kost på tjeneste-/yrkesreiser».

Når skattyteren får fradrag for faktiske kostnader til kost på tjenestereise/yrkesreise, skal kostnadene ikke reduseres med kostbesparelse.

### *2.3.3 Småutgifter*

Småutgifter er fradragsberettiget, men i de tilfeller fradrag for kost gis etter sats, er småutgiftene inkludert i satsene.

### *2.3.4 Fradragsrett for losji*

Det er i utgangspunktet også fradragrett for merkostnader til losji ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet. Forutsetningen er at boligen på hjemstedet ikke er leiet bort under fraværet. Ved fastsettelsen av merkostnaden til bolig, må det tas hensyn til spart strøm og brensel som skyldes fraværet fra det skattemessige bosted.

Enslige vil bare ha krav på fradrag for merkostnader til losji på arbeidsstedet når de på hjemstedet:

- har kostnader til leiet selvstendig bolig, se stikkord «Pendlere - skattemessig bosted»,
- blir lignet for fordel ved å bo i egen eller andres bolig, eller
- har kostnader til leiet uselvstendig bolig utenom foreldrehjem og fraværet fra denne boligen gjelder midlertidig arbeidsfravær.

#### **2.4 Forholdet til minstefradraget**

(Mer)kostnader til kost, losji og småutgifter ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, inngår ikke i minstefradraget. Dette gjelder både på tjenestereiser og ved 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 arbeidstid, f.eks. skiftarbeid, arbeid på mobilt arbeidssted og sammenhengende vakter, regnes skattyteren ikke å bo utenfor hjemmet, smlg. foran under pkt. 2.2.5 «Sammenhengende opphold på arbeidsplassen inntil 2 døgn». Eventuelle merkostnader til kost i disse tilfellene inngår i minstefradraget. Se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

#### **2.5 Kosthold under fiske og fangst**

Om kostnader til kosthold under fiske og fangst, se stikkord «Fiske».

### **3 Hva menes med dokumentasjon eller sannsynliggjøring**

#### **3.1 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.

#### **3.2 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:

- 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 nedenfor under pkt. 5.3.3 «Hva er kokemuligheter». Sannsynliggjøring vil særlig være aktuelt i forbindelse med at skattyter må «legitimere arten av bosted» for å få fradrag etter riktig kotsats.

Skattedirektoratet har utarbeidet et eget skjema for innhenting av opplysninger fra skattyter («Utgifter til kost og losji mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet», RF-1082).

### **3.3 Langtransportsjåfører**

Om krav til dokumentasjon av faktiske kostnader for langtransportsjåfører, se stikkord «Langtransportsjåfører».

## **4 Arbeidsreise/-opphold utenfor hjemmet med overnatting, fradrag når kostnadene dokumenteres**

### **4.1 Dokumenterte kostnader til kost mv.**

Skattyter som på grunn av sitt arbeide bor utenfor hjemmet, kan få fradrag for faktiske kostnader til kost. Dette gjelder både i og utenfor virksomhet. I tillegg kan det kreves fradrag for småutgifter etter en sats på kr 40. Kostutgiftene skal ikke reduseres for kostbesparelse i hjemmet. Skattyteren skal heller ikke beskattes for kostbesparelse når han får refundert kostnadene av arbeidsgiver. Forutsetningen for dette er at han bor utenfor hjemmet i forbindelse med en yrkesreise, herunder tjenestereise (ikke pendleropphold).

Fradrag for faktiske kostnader forutsetter at skattyteren kan dokumentere kostnadene.

### **4.2 Dokumenterte kostnader til losji**

#### **4.2.1 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 nedenfor under pkt. 5.4 «Fradrag for ikke-regnskapspliktige, losji ved opphold innenlands».

#### **4.2.2 Kostnader til egen pendlerbolig**

Dersom skattyter, som skal ha fradrag for losjikostnader, eier boligen som benyttes under arbeidsoppholdet, og denne er regnskapslignet, skal skattyter ha fradrag for eventuell lignet bruttofordel som pendlerkostnad for den tid boligen nyttes som pendlerbolig.

Har skattyter f.eks. brukt en fritidsbolig som pendlerbolig en mindre del av året, skal boligen prosentlignes. Er fritidsboligen prosentlignet skal skattyter ha fradrag både for en del av prosentinntekten og for en del av årskostnader vedrørende boligen, i forhold til det tidsrom den har vært benyttet til pendlerbolig. Det skal ikke gis fradrag for hva det ville koste å leie tilsvarende bolig. Fradraget gis for den del av boligen som skattyteren bruker og for det tidsrom denne kan anses som pendlerbolig.

Fører bruken som pendlerbolig til at boligen skal gå over fra å være prosentlignet til å være direktelignet, vil det være begrensninger i adgangen til å få fradrag for vedlikehold, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

## **5 Reise og arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, fradrag når kostnadene ikke dokumenteres**

### **5.1 Fradragsrett for regnskapspliktige**

Regnskapspliktige skattytere, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt» 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 krav, må det etter forholdene tas standpunkt til om skattyteren kan gis fradrag for kostnader og i tilfelle hvor mye. Regnskapspliktige skattytere har ikke krav på fradrag etter satsene nedenfor for

kostnader som skal føres i regnskapet. I praksis kan det likevel gis fradrag for småutgifter etter sats.

For regnskapspliktig 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.

## ***5.2 Fradragsrett for ikke-regnskapspliktige, generelt***

### *5.2.1 Vilkår for fradrag etter sats, subsidiering*

Skattytere gis som hovedregel fradrag for merkostnader til kost og småutgifter etter satsene nedenfor. Det er en forutsetning for å få fradrag etter standardsatsene at kostnadene ikke er driftskostnader som skal regnskapsføres. Videre er det en forutsetning at kostnadene i sin helhet er dekket av skattyteren selv, og ikke for noen del subsidiert av arbeidsgiver, eller dennes oppdragsgiver.

Subsidiering kan forekomme ved at arbeidsgiver f.eks. holder egen kantine med rimelige priser, eller yter tilskudd. En kan normalt gå ut fra at brakkelag blir subsidiert ved f.eks. at arbeidsgiver eller oppdragsgiver avlønner kokker og serveringshjelp, holder lokaler og utstyr mv. I slike tilfeller innrømmes skattyteren bare fradrag for dokumenterte (mer)kostnader. Fradraget settes til det skattyter faktisk betaler. I tillegg kan det kreves fradrag for småutgifter.

Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelser (kostgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter.

### *5.2.2 Noen kostnadsarter dokumenteres, andre ikke*

Det er ikke anledning til å dele opp en sats, f.eks. ved å dokumentere en del av kostutgiftene i løpet av et døgn og kreve fradrag for resten av kostnadene etter sats, eventuelt etter en redusert sats.

### *5.2.3 Beregning av antall fraværsdøgn*

Kostnadsfradrag etter sats baseres på det antall døgn skattyteren faktisk har vært fraværende fra sitt hjem av hensyn til arbeidet. Skattyteren må sannsynliggjøre antall fraværsdøgn. Når fradragssatsene for hotell brukes skal overskytende del av døgn som har sammenheng med reisefravær med overnatting og overstiger 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 en som norm legges til grunn følgende antall fraværsdøgn:

- uten lørdagsfri 280 døgn
- fri hver annen lørdag 255 døgn
- fri hver lørdag 240 døgn.

Tiden som går med til reisen er inkludert. Ved færre hjemreiser enn hver uke, må antallet fraværsdøgn forhøyes.

På anlegg er det vanlig at arbeidstiden innrettes slik at skattyter har lengre friperioder. I slike tilfeller må antall fraværsdøgn vurderes konkret.

#### *5.2.4 Tjenestereiser ut fra pendlerbolig*

Mottar en pendler kostgodtgjørelse på tjenestereiser uten overnatting utenfor pendlerboligen, skal fradraget for (mer)kostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjem i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse behandles etter de vanlige regler, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting». Mottar pendler kostgodtgjørelse på tjenestereiser med overnatting, skal det ikke gis fradrag for (mer)kostnader i forhold til det egentlige hjem for de samme døgnene.

### ***5.3 Fradrag for ikke-regnskapspliktige, satser for kost og småutgifter ved opphold innenlands***

#### *5.3.1 Generelt*

Avgjørende for valg av sats er hvor skattyteren har bodd. Om krav til sannsynliggjøring, se foran under pkt. 3.2 «Sannsynliggjøring». Skattyter som ikke kan sannsynliggjøre hvordan han har innrettet seg under arbeidsoppholdet, gis fradrag etter laveste sats (hybel-/brakkesats).

Skattytere som har høyere kostnader enn satsene nedenfor, må dokumentere 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 460 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og selv betaler frokosten. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i værelsesprisen.
- kr 385 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på hotell og skattyter får fradrag for kostnader til losji inkl. frokost eller disse kostnadene er refundert etter regning.
- kr 232 per døgn når skattyter kan sannsynliggjøre å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakke uten kokemuligheter. Om kokemuligheter, se nedenfor,
- kr 154 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.

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 annen ektefelle.

Ved overnatting på hurtigrute brukes hotellsatsen. Dersom skattyter er på reise med overnatting på hotell, men hvor han 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. Se for øvrig «Langtransportsjåfører».

#### *5.3.2 Småutgifter*



Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats. Om unntak, se stikkord «Sjøfolk» og «Sokkelarbeidere».

### *5.3.3 Hva er kokemuligheter*

Fradrag etter hybel/brakkesatsen gis når skattyteren kan stille minst ett av måltidene per dag på oppholdsstedet, f.eks. frokost eller aftens, selv om skattyteren ikke kan stille 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 aftens på oppholdsstedet.

### **5.4 Fradrag for ikke-regnskapspliktige, losji ved opphold innenlands**

Fradrag for kostnader til losji gis som hovedregel ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader. (I visse tilfeller skal likevel mottatt godtgjørelse for losji (natttillegg) etter statlig regulativ (særavtale) anses medgått uten legitimasjon for losjikostnadene, se nedenfor under pkt. 7.3.6 «Losjigodtgjørelse/natttillegg».)

Kostnader til losji ved overnatting i egen campingvogn eller egen brakke gis likevel etter en sats på kr 45 per døgn. Nærmere om fradrag ved bruk av egen campingvogn ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se «Campingvogner».

Om fradrag for kostnader ved bruk av egen pendlerbolig, se under pkt. 4.2.2 «Kostnader til egen pendlerbolig».

### **5.5 Fradrag for ikke-regnskapspliktige, satser for kost og småutgifter ved opphold utenlands**

#### *5.5.1 Kost, generelt*

Hvis skattyter sannsynliggjør å ha bodd på hotell i utlandet, gis fradrag for kostutgifter etter de satser som tilsvarende godtgjørelse som utbetales for vedkommende land etter statlig regulativ (særavtale), medmindre skattyteren dokumenterer høyere kostutgifter. Disse satsene gjelder i følge Statlig regulativ (særavtale) bare i de første 28 døgn ved sammenhengende opphold. Satsene reduseres med 25 pst. f.o.m. 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted, se avtalens § 1 pkt 3.

I andre tilfelle gis fradrag etter pensjonatsats eller hybel/brakkesats innenlands, se ovenfor. I de tilfelle skattyter påstår et høyere prisnivå, må han dokumentere kostnadene.

#### *5.5.2 Kost, langtransportsjåfører*

Ansatte langtransportsjåfører kan ved turer i utlandet kreve fradrag for ulegitimerte kostnader til kost etter en sats på kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter og kostbesparelser i hjemmet.

#### *5.5.3 Småutgifter*

Det gis ikke fradrag for småutgifter ved siden av fradrag for kost etter sats. Om unntak, se stikkord «Sjøfolk» og «Sokkelarbeidere».

### **5.6 Fradrag for ikke-regnskapspliktige, losji ved opphold utenlands**

Fradrag for (mer)kostnader til losji gis ikke etter sats, men bare for dokumenterte kostnader. (I visse tilfeller skal likevel mottatt godtgjørelse for losji (natttillegg) anses medgått uten legitimasjon for losjikostnadene, se nedenfor under pkt. 7.4.5 «Losji».)

## **6 Reise og arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, refusjon av kostnader til kost og losji**

### ***6.1 Refusjon til regnskapspliktige***

Får regnskapspliktige skattytere refundert kostnader innenfor virksomheten skal refusjonbeløpet inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Om fradrag for faktiske kostnader, se ovenfor under pkt. 4 «Arbeidsreise/-opphold utenfor hjemmet med overnatting, fradrag når kostnadene dokumenteres».

### ***6.2 Refusjon til ikke-regnskapspliktige***

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji på tjenestereise med overnatting, vil dette ikke føre til noe inntektstillegg.

Refunderer arbeidsgiver den ansattes faktiske kostnader til kost og losji i forbindelse med pendleropphold utenfor hjemmet (ikke på tjenestereise), skal vedkommende skattlegges for kostbesparelse i hjemmet med kr 63 per døgn.

## **7 Reise og arbeidsopphold utenfor hjemmet med overnatting, godtgjørelse for kost og/eller losji**

### ***7.1 Godtgjørelse til regnskapspliktige***

Godtgjørelse utbetalt til regnskapspliktige skattytere innenfor virksomheten skal inntektsføres i sin helhet i regnskapet og behandles som en del av bruttoinntekten. Fradrag gis for faktiske kostnader, se ovenfor under pkt. 4 «Arbeidsreise/-opphold utenfor hjemmet med overnatting, fradrag når kostnadene dokumenteres».

### ***7.2 Godtgjørelse til ikke-regnskapspliktige, generelt***

#### ***7.2.1 Nettometoden generelt***

Godtgjørelse til dekning av kostnader til kost, småutgifter og/eller losji herunder borteboertillegg mv., som er utbetalt skattyter som ikke er regnskapspliktig, behandles etter nettometoden, dvs. over- /underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de fradragsberettigede (mer)kostnader.

Eventuelt overskudd er skattepliktig etter sktl. § 5-11 og inngår i personinntekten uavhengig av om godtgjørelsen er trekkpliktig. Om fradragsrett for underskudd, se nedenfor.

#### ***7.2.2 Underskudd på kostgodtgjørelse***

Underskudd i den mottatte godtgjørelse kan bare innrømmes til fradrag når:

- de faktiske kostnader som godtgjørelsen skal dekke dokumenteres for hele året eller
- kostnadene beregnes etter laveste sats (hybel- /brakkesatsen).

Dette gjelder selv om godtgjørelsen er lavere enn etter satsene i statlig regulativ (særavtale).

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 innrømmet etter sats (hybel/brakkesatsen).

#### ***7.2.3 Minstefradrag***

Overskudd på godtgjørelse inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget. Eventuelt underskudd fratrekkes utenom minstefradraget.

#### *7.2.4 Godtgjørelse til kost og losji ved forlenget reise*

Om godtgjørelse til kost og losji ved forlenget opphold utenfor hjemmet (privat weekendopphold), se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.28.6 «Utvidet opphold under tjenestereise».

### **7.3 Godtgjørelse til ikke-regnskapspliktig, opphold innenlands**

#### *7.3.1 Generelt*

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn nedenfor, vil merutbetalingen øke det skattepliktige overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges. Eventuelt skattepliktig overskudd beregnes fra første dag.

#### *7.3.2 Forenklet overskuddsberegning av kostgodtgjørelse*

Godtgjørelse for kostnader til kost mv. ved opphold utenfor hjemmet med overnatting innenlands, kan normalt anses medgått i sin helhet dersom godtgjørelsen er utbetalt etter satser med inntil:

- kr 460 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, og selv betaler frokosten av denne godtgjørelsen i tillegg til værelseprisen. På de fleste hoteller er imidlertid frokost inkludert i værelsesprisen.
- kr 385 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på hotell, men hvor frokost inngår i værelseprisen,
- kr 232 per døgn for skattytere som sannsynliggjør å ha bodd på pensjonat eller hybel/brakkeløs uten kokemuligheter,
- kr 154 per døgn for skattytere som har bodd privat eller på hybel/brakkeløs med kokemuligheter eller ikke kan sannsynliggjøre hvordan de har innrettet seg under arbeidsforholdet.

Småutgifter og kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader selv av godtgjørelsen, uten subsidiering fra arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver, se ovenfor under pkt. 5.2.1 «Vilkår for fradrag etter sats, subsidiering».

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 ovenfor under pkt. 3.2 «Sannsynliggjøring». Kan skattyter ikke sannsynliggjøre at han har bodd på hotell eller pensjonat, innrømmes fradrag i godtgjørelsen med satsen for hybel/brakkeløs. Skattyter kan likevel få fradrag for høyere dokumenterte kostnader.

Nærmere om hva som menes med kokemulighet, se foran under pkt. 5.3.3 «Hva er kokemuligheter».

Ved overnatting på hurtigrute 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. vil utbetaling i samsvar med pensjonatsatsen ikke anses å gi skattepliktig overskudd. Overskytende beløp er skattepliktig inntekt.

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.

### 7.3.3 Splitting av kostsatter

#### 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 a kr 460	kr 2 300
<i>Reduksjon av kostgodtgjørelsen:</i>	
- påspandert lunsj	kr 175
- påspandert middag	kr 210 kr 385
Netto godtgjørelse etter satsene i statlig regulativ (særavtale)	kr 1 915

*Blir godtgjørelse utbetalt med kr 1 915, er den skattefri. Blir det utbetalt kr 2 300 er det et skattepliktig overskudd på kr 385. Godtgjørelsen vil bare være fri for arbeidsgiveravgift såfremt den splittes i en trekkfri del på kr 1 915 og en trekkpliktig del på kr 385. (Eksempelet forutsetter at frokost ikke er inkludert i romprisen. Er frokost inkludert må det i tillegg fratrekkes kr 75 per overnatting.)*

#### Eksempel 2

*Kostgodtgjørelse ved overnatting på brakke på reise der arbeidstakeren får redusert kostgodtgjørelsen på grunn av påspandert en lunsj og en middag.*

5 kostdøgn a kr 460	kr 2 300
<i>Reduksjon av kostgodtgjørelsen:</i>	
- påspandert lunsj	kr 175
- påspandert middag	kr 210 kr 385
Netto utbetalt godtgjørelse	kr 1 915
<i>Beregning av overskudd</i>	
1) Skattefri del	
5 kostdøgn a kr 154	kr 770
- påspandert lunsj( $154 \times (175/460)$ )	kr 59
- påspandert middag( $154 \times (210/460)$ )	kr 70 kr 129 kr 641
2) Skattepliktig del	kr 1 274

### 7.3.4 Administrativ forpleining

Administrativ forpleining med overnatting innebærer fri kost og losji samt kontantgodtgjørelse på kr 40. Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke, og skattyter gis ikke fradrag for småutgifter. Skattyter på tjenestereise med administrativ forpleining skattlegges ikke for kostbesparelse i hjemmet. I andre tilfeller (pendlere) skal skattyter skattlegges for kostbesparelsen.

Om når skattyteren anses for å bo utenfor hjemmet, se stikkord pkt. 2.2 «Når anses skattyteren for å bo utenfor hjemmet».

### 7.3.5 Hyretillegg

Om behandling av (mer)kostnader til egen kost for sjøfolk som mottar hyretillegg, se stikkord «Sjøfolk».

### 7.3.6 Losjigodtgjørelse/natttillegg

Godtgjørelse som pendler mottar til dekning av losjikostnader er i utgangspunktet skattepliktig i den utstrekning skattyter ikke kan legitimere losjikostnadene.

Godtgjørelse til dekning av losjikostnader på tjenestereise etter satser og vilkår i statlig regulativ (særavtale)(natttillegg) anses medgått i sin helhet etter særskilt bestemmelse, jf. takseringsreglene § 1-2-2.

Natttillegget uten legitimasjon etter statlig regulativ (særavtale) innenlands er de første 28 døgn ved sammenhengende opphold på samme sted:

- kr 700 ved overnatting på hotell eller på tilsvarende overnattingssted med hotellstandard. Dette er en ny sats som gjelder fra og med 1. april 2002. Det er et krav i regulativet at skattyteren oppgir navnet på overnattingsstedet på reiseregningen til arbeidsgiver og
- kr 400 i andre tilfeller.

Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

Innenlands gjelder etter 28 døgn statlig regulativ (særavtale) om økonomiske vilkår ved endret tjenestested mv. (Da dekkes bare legitimerede merutgifter til husleie med inntil kr 6000 per mnd. fra 29 døgn og inntil 100 uker. Etter den tid fastsettes godtgjørelsen konkret.)

Regelen om at nattillegg etter statlig regulativ (særavtale) for personer som ikke har bodd på hotell anses medgått 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. Vilkåret for å få nattillegg etter statens reiseregulativ er at arbeidstakeren i forbindelse med tjenestereise har vært borte fra hjemmet minst tre timer i tidsrommet mellom kl 22.00 og kl 06.00 og samtidig ikke tilbringer mer enn tre timer innenfor dette tidsrommet i hjemmet. For utreise betyr det at skattyter må reise hjemmefra senest kl. 01 for å få rett til nattillegg. Ved hjemkomsten betyr det at nattillegg bare tilstår når skattyter kommer hjem fra yrkesreise tidligst kl. 03. Dette innebærer i praksis at skattyter må være borte fra hjemmet i minst fem timer i tidsrommet mellom kl. 22.00 og kl. 06.00.

Annen godtgjørelse til dekning av losji anses også medgått hvis godtgjørelsen ligger innenfor rammen av statens nattillegg og vilkårene for øvrig er til stede. Godtgjørelse som ligger utenfor rammen av statens nattillegg eller som ikke fyller vilkårene for øvrig, er skattepliktig i den utstrekning skattyteren ikke kan legitimere kostnadene.

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

*7.3.7 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. ovenfor under pkt. 4.2.2 «Kostnader til egen pendlerbolig».

#### **7.4 Godtgjørelse til ikke-regnskapspliktig, opphold utenlands**

##### *7.4.1 Kost/småutgifter, generelt*

Når skattyter ved opphold utenfor hjemmet med overnatting utenlands, sannsynliggjør å ha bodd på hotell e.l., kan kostgodtgjørelse utbetalt etter satsen i statlig regulativ (særavtale) for vedkommende land anses ikke å ha gitt overskudd. Satsen reduseres med 25 pst. ved sammenhengende opphold over 28. døgn. Småutgifter og kostbesparelse er inkludert i fradragssatsene. Sammenhengende opphold avbrytes ikke ved at skattyteren reiser bort fra arbeids-/oppholdsstedet i fritiden.

I andre tilfeller skal kostgodtgjørelse inntil satsen for henholdsvis pensjonat eller hybel-/brakke innenlands ikke anses å gi overskudd, heller ikke kostbesparelse i hjemmet.

Fradragssatsen er den samme for enslig og familieforsørger.

##### *7.4.2 Kost/småutgifter, langtransportsjåfører*

Når godtgjørelse til kost for ansatte 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 og kostbesparelsen i hjemmet.

##### *7.4.3 Kost/småutgifter, flypersonell*

Om overskuddsberegning på kostgodtgjørelse til flypersonell, se stikkord «Flypersonell (sivilt)».

##### *7.4.4 Administrativ forpleining*

Administrativ forpleining med overnatting utenlands innebærer fri kost og losji samt kontantgodtgjørelse på kr 60. Kontantgodtgjørelsen skatlegges ikke.

##### *7.4.5 Losji*

Ulegitimert nattillegg for vedkommende land etter statlig regulativ (særavtale) anses medgått i medhold av en særskilt bestemmelse, jf. takseringsreglenes § 1-2-3. Satsen med 25 pst. 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.

Annen godtgjørelse for losji anses medgått når godtgjørelsen er utbetalt i samsvar med vilkår og inntil satsene i statlig regulativ (særavtale). Om vilkår mv. se foran.

##### *7.4.6 Utenlandstillegg ved opphold i utlandet*

Godtgjørelse til dekning av økte leveomkostninger som utbetales til norske statstjenestemenn («utenlandstillegg», «utetillegg», mv.) under opphold i utlandet er ikke skattepliktig, jf. sktl. § 5-15 (1) d.

Om skattefritak for godtgjørelse til dekning av merkostnader for personer som tjenestegjør i FN-vaktstyrker, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat» under pkt. 3.2.4 «Inntekt, spesielt om FN-vaktstyrker».

For andre skattytere skattlegges særskilte godtgjørelser til dekning av økte leveomkostninger under arbeidsopphold utenlands, eventuelt etter fradrag for merkostnader.

Hvilke (mer)kostnader som påløper under utenlandsoppholdet og størrelsen av disse må vurderes i det enkelte tilfelle.

Overskudd på godtgjørelse etter statlig regulativ (særavtale) er ikke unntatt fra beskatning etter denne regelen.

### **8 Lønnsinnberetning**

Om lønnsinnberetning, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

### **9 Innhenting av opplysninger**

Skattedirektoratet har utarbeidet et eget skjema for innhenting av opplysninger fra skattyter («Utgifter til kost og losji mv. ved arbeidsopphold utenfor hjemmet», RF-1082).

Det er ikke noe krav om at ligningsmyndighetene må gi skattyter et forhåndsvarsel slik at han kan innrette seg etter forskriftens krav til dokumentasjon.

### **10 Flere kommuner**

Fradraget for kost og losji under arbeidsreiser gis alltid i den kommune hvor arbeidsinntekten skattlegges.

## **Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting**

*Takseringsreglene § 1-2-4, § 1-3-5 og § 1-3-6*

### **1 Nøkkeltall**

Frdragssats ved:

- å spise ett måltid utenfor hjemmet ved fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer på grunn av arbeid, kr 75
- kostutgifter på besøksreise som varer 6 timer eller mer, kr 75.

Satser for kostgodtgjørelse etter særavtale for reiser innenlands for statens regning ved fravær i forbindelse med tjenestereiser innenlands uten overnatting

A) Frem til utgangen av mars 2002:

- for reiser med varighet fra 6 - 12 timer, inntil kr 250 uten legitimasjon
- for reiser med varighet over 12 timer, inntil kr 460 uten legitimasjon

B) Fra og med 1 april 2002:

- for reiser inntil 5 timer, inntil kr 140 for legitimerede kostnader
- for reiser 5 – 9 timer kr 140 uten legitimasjon
- for reiser 9-12 timer kr 200 uten legitimasjon
- for reiser over 12 timer kr 320 uten legitimasjon

## **2 Fradrag for kostnader til kost når skattyteren ikke bor utenfor hjemmet**

### **2.1 Reiser**

(Mer)kostnader til kost som skyldes fravær i forbindelse med reise uten overnatting i tjeneste eller i virksomhet, er fradragsberettiget så langt de overstiger skattyterens utgifter til kost om han ikke hadde vært på reise.

Forutsetningen for fradragsretten er at reisen har påført skattyteren merkostnader fordi skattyteren ikke var på det vanlige arbeidsstedet og kunne spise matpakke, eller spise i f.eks. spiserom eller kantine, men måtte spise på restaurant, kafe og lignende. Fradraget gis bare for dokumenterte kostnader.

Hvis reisen fører til et fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer, kan skattyteren velge å få fradrag for satsen for dette, se nedenfor, i stedet for fradrag for faktiske utgifter på reisen.

Regnskapspliktige som har fradragsberettigede kostutgifter under reiser må regnskapsføre de kostnader som faktisk har medgått.

### **2.2 Mobilt arbeidssted**

Skattytere som utøver sitt ordinære arbeide om bord på et transportmiddel (mobilt arbeidssted), anses ikke å være på tjenestereise/yrkesreise under utførelse av det ordinære arbeid. F.eks. vil togpersonell, flypersonell, sjåførere, losere, innbeordrede mannskaper og distriktsledere i uttrykningspolitiet på patrulje mv. ikke anses å være på tjenestereise/yrkesreise under sitt daglige virke. Skattyter vil imidlertid kunne ha krav på fradrag for merkostnader han pådrar seg ved å ha lange fravær fra hjemmet, se nedenfor.

Er det i tjenesteplanen satt opp venting mellom to perioder med aktiv tjeneste og

- ventingen forutsettes å finne sted på et annet sted enn det faste oppmøtested, og
- det pga. reisetid ikke vil være mulig eller hensiktsmessig av hensyn til den videre tjeneste å reise tilbake, og
- skattyteren er til arbeidsgiverens disposisjon,

vil skattyteren være på tjenestereise/yrkesreise, men bare i ventetiden. 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 nedenfor under pkt. 2.3 «Lengre daglige fravær».

Skattytere som nevnt ovenfor vil imidlertid kunne være på tjenestereise 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 arbeide kan innrømmes fradrag for eventuelle kostnader ved å måtte spise ett måltid om dagen utenfor hjemmet. Slikt fradrag bør 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.

For ikke regnskapspliktige skattytere settes fradraget til kr 75 per døgn, når kostnaden ikke dokumenteres.

#### ***2.4 Minstefradrag***

Utgifter til kost i forbindelse med reiser uten overnatting utenfor hjemmet, overtid, vakttjeneste o.l., inngår i minstefradraget.

### **3 Godtgjørelse til kost når skattyteren ikke bor 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 «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» under pkt. 2.2 «Når anses skattyteren for å bo utenfor hjemmet».

#### ***3.2 Regnskapspliktige***

Godtgjørelse utbetalt regnskapspliktige skattytere innenfor virksomheten behandles som en del av bruttoinntekten.

Skattyteren gis fradrag for faktiske kostnader etter reglene foran.

#### ***3.3 Ikke regnskapspliktige***

##### ***3.3.1 Generelt***

Godtgjørelse for kost på tjenestereise uten overnatting eller ved overtidsarbeid utbetalt skattyter som ikke er regnskapspliktig, behandles etter nettometoden, dvs. overskudd eller underskudd beregnes til differansen mellom mottatt godtgjørelse og de godtatte fradragsberettigede (mer)kostnader. Om mobilt arbeidssted, se foran under pkt. 2.3 «Lengre daglige fravær».

##### ***3.3.2 Kostgodtgjørelse på tjenestereise uten overnatting***

Når det ytes kostgodtgjørelse etter satsene i særavtale for reiser innenlands for statens regning, eller lavere sats, på tjenestereiser uten overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med de øvrige vilkår som fremgår av særavtalen.

Overstiger godtgjørelsen statens satser, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon fremlegges.

##### ***3.3.3 Underskudd på godtgjørelsen***

Underskudd på mottatt godtgjørelse godkjennes bare når de samlede faktiske kostnader 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*

Den standardiserte 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 Tjenestereiser ut fra pendlerbolig*

Mottar en pendler kostgodtgjørelse for fravær fra pendlerbolig i forbindelse med tjenestereiser uten overnatting, skal fradraget for (mer)kostnader ved arbeidsopphold utenfor det egentlige hjem i utgangspunktet ikke reduseres. Kostgodtgjørelse behandles etter de vanlige regler.

#### *3.3.6 Kostgodtgjørelse ved overtid*

Godtgjørelse til kost i forbindelse med overtid som utbetales med inntil:

- kr 75 per døgn 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.

Overskytende beløp anses som overskudd.

### **3.4 Utland**

Ved reise uten overnatting utenlands brukes reglene ovenfor tilsvarende. Om flypersonell, se stikkord «Flypersonell (sivilt)».

### **4 Lønnsinnberetning**

Om lønnsinnberetning, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

### **5 Flere kommuner**

Fradraget for kost under arbeidsreiser gis alltid i den kommune hvor arbeidsinntekten skattlegges.

## **Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat**

*Sktl. § 6-13 (1) og § 6-70. FSFIN § 6-13 B. FSSKD § 6-13.*

### **1 Generelt**

FSFIN § 6-13 B regulerer bare retten til fradrag for merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet for skattyter som er skattemessig bosatt i Norge, men som etter forskriften skal anses å ha sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat (EØS-pendlere). Forskriften regulerer ikke hvor skattyteren har sitt skattemessige bosted, verken med hensyn til spørsmål om skatteplikt til Norge eller hvor i Norge skattytere anses bosatt.

Kostnadene inngår i eventuelt standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

EØS-området omfatter følgende stater: Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Lichtenstein, Luxemburg, Nederland, Norge, Portugal, Spania, Storbritannia, Sverige, Tyskland og Østerrike.

Skattyter bosatt i Norge som pendler til et hjem utenfor EØS-området, vil ikke ha krav på fradrag for slike kostnader. Om behandling av utgiftsgodtgjørelse til dekning av slike kostnader, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag» under pkt. 6.1.2 «Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et norsk hjem».

Skattytere som ikke er bosatt i Norge, men har begrenset skatteplikt hit, har ikke krav på fradrag etter FSFIN § 6-13 B. Dette gjelder uansett om de pendler til et hjem i eller utenfor EØS-området.

Nedenfor behandles bare vilkårene for rett til fradrag for merkostnader for skattyter som pendler til sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat og kravene til dokumentasjon for at vilkårene er oppfylt.

Om hvilke kostnader det kan kreves fradrag for og dokumentasjon av disse, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet» og «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

Om fradrag for merkostnader ved å pendle mellom boliger i Norge, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet», «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet», «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting» og «Pendlere - skattemessig bosted».

## **2 Ektefeller/familieforsørger som pendler til bolig i annen EØS-stat**

### ***2.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen EØS-stat***

Ved avgjørelsen av om en ektefelle eller familieforsørger har sitt virkelige hjem i en annen EØS-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 stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

### ***2.2 Dokumentasjon***

Person som krever fradrag for merkostnader ved besøksreiser til ektefelle og/eller barn i annen EØS-stat skal dokumentere:

- familietilknytningen ved vigsels- eller fødselsattest samt
- felles bostedsadresse i utlandet.

## **3 Enslige som pendler til bolig i annen EØS-stat**

### ***3.1 Vilkår for at det virkelige hjem er i en annen EØS-stat***

Ved avgjørelsen av om enslige har sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat, skal en legge til grunn de reglene som gjelder for hvor enslige har sitt hjem når vedkommende pendler mellom boliger i Norge, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

### ***3.2 Dokumentasjon***

Enslige må dokumentere bostedsadresse i utlandet, samt sannsynliggjøre boligens standard.

Enslige som er 21 år eller yngre og pendler til foreldrehjemmet, må dokumentere familietilknytningen med fødselsattest og felles bostedsadresse.

#### **4 Formelle krav til dokumentasjonen**

Ligningsmyndighetene kan kreve at EØS-pendlere fremlegger dokumentasjon/sannsynliggjøring etter EØS-pendlerforskriften i notarialbekreftet kopi sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige av 17.06.1981 følger at de nordiske landene skal legge til rette for at nordiske statsborgere skal kunne bruke sitt eget språk ved kontakt med bl.a. skattemyndighetene. Ligningsmyndighetene må derfor godta at skattyter som er statsborger i et annet nordisk land, fremlegger dokumentasjon på sitt eget nordiske språk.

#### **5 EØS-pendlere som også pendler mellom boliger i Norge**

Dersom skattyter også pendler mellom boliger i Norge, må han velge mellom å kreve fradrag for merkostnader til kost, losji og besøksreiser i forhold til å bo utenfor enten;

- det virkelige hjem i den andre EØS-staten, eller
- det skattemessige bosted (hjem) i Norge.

Krever skattyter fradrag for kostnader ved å pendle til sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat, bortfaller retten til fradrag for eventuelle merkostnader ved å pendle mellom boliger i Norge.

Skattyteren må velge om merkostnadene skal beregnes i forhold til hjem i annen EØS-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 skattyteren opphører å ha et virkelig hjem i et annet EØS-land 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 EØS-stat, blir det spørsmål om hvor besøksreisen skal regnes fra. Har skattyter bare ett arbeidssted i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det sted vedkommende overnatter i forbindelse med sitt arbeid. Har skattyter flere arbeidssteder i Norge, skal besøksreisene regnes med utgangspunkt i det arbeidssted skattyter har hatt siste overnatting før hjemreisen til annen EØS-stat.

## **Militære**

*Sktl. § 5-15 (1) bokstav d, f og l. FSFIN § 14-3 B.*

#### **1 Skattemessig bosted**

For personell i Forsvaret gjelder de vanlige regler om skattemessig bosted, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted». Menige og korporaler 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 beskatning for inntekt fra privat praksis.

## **2 Lønn, godtgjørelser mv.**

### ***2.1 Vernepliktige***

Følgende ytelser for korporaler, visekorporaler, menige, mannskaper i sivilforsvaret og siviltjenestepliktige fritatt for militærtjeneste, er skattefrie:

- Fri kost og losji (eller kontantgodtgjørelse for egen kost og losji)
- Fri bekledning
- Dagpenger
- Forsørgertillegg (familietillegg og botillegg)
- Dimisjonsgodtgjørelse

Dette gjelder også ytelser under repetisjonsøvelser.

### ***2.2 Vervet personell***

Vervet personell som ikke tidligere har gjennomgått førstegangstjenesten, skattlegges ikke for verdien av fritt opphold i det tidsrom som svarer til førstegangstjenesten. Det samme gjelder tilleggene per dag for korporaler og visekorporaler. Etter utløpet av tiden for førstegangstjenesten skattlegges godtgjørelsen og fritt opphold på vanlig måte.

Videre skattlegges ikke dimisjonsgodtgjørelse som tilstås utskrevne sersjanter/kvartermestre som har oppebåret halv lønn under førstegangstjenesten.

### ***2.3 Befalsskoleelever***

Elever ved befalsskoler har i skoletiden samme godtgjørelse som menige og korporaler. Ved skattleggingen gjelder samme regler som for vernepliktige korporaler og menige, se ovenfor.

Mottas hel eller delvis sersjant/kvartermesterlønn en kortere tid etter endt skolegang under førstegangstjeneste, er denne skattepliktig inntekt.

Fordel ved fri kost, losji og bekledning skal heller ikke i disse tilfellene skattlegges. Det samme gjelder kontantgodtgjørelse for egen kost og losji (ved førstegangstjenesten). Utdanningsbonus utbetalt til befalsskoleelever etter fullført skolegang med bestått eksamen er ikke skattepliktig.

### ***2.4 Krigsskoleelever og elever ved sivile skoler***

Elever ved Hærens krigsskole, Luftkrigsskolen, Sjøkrigsskolen og ved sivile skoler utbetales lønn etter grad. Lønnen er skattepliktig.

### ***2.5 Offiserer og befal***

Foruten den faste regulativlønn utbetales i Forsvaret en lang rekke særtilllegg. De aller fleste av disse anses som rene lønnstillegg og skattlegges i sin helhet.

Dette vil f.eks. gjelde:

- militærtilllegg
- beredskapstillegg
- godtgjørelse for øving
- godtgjørelse for vakt

## **3 Merkostnader ved vaktjeneste**

Om fradrag for merkostnader til kost ved lengre sammenhengende opphold på tjenestestedet, se stikkord «Merkostnader - kost ved reiser 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 da skal det ikke gis fradrag for merkostnader til kost. Ved administrativ forpleining gis det ikke fradrag.

Ved vakt i hjemmet vil det ikke påløpe merkostnader.

#### **4 Administrativ forpleining**

Administrativ forpleining innebærer fri kost og losji samt kontantgodtgjørelse kr 40 per døgn. Det foretas skattlegging av kostbesparelse med kr 63 per døgn bare dersom vedkommende er pendler (ikke på tjenestereiser). Kontantgodtgjørelsen skattlegges ikke. Det gis ikke fradrag for småutgifter til aviser, telefon mv. (kr 40), dersom skattyter har administrativ forpleining. Se for øvrig stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

#### **5 Merkostnader ved å bo utenfor hjemmet**

Korporaler og menige samt elever ved befalsskoler som ikke har lønn, innrømmes ingen spesielle fradrag på grunn av militærtjeneste.

Militære tjenestemenn innrømmes fradrag for merkostnader etter de vanlige regler. Dette under forutsetning av at de selv betaler for kosten og ikke har administrativ forpleining (kost og losji pluss kr 40 per døgn) eller bare fri kost.

Dersom kosten blir subsidiert av arbeidsgiver, f.eks. ved forpleining i felles messe, må fradraget baseres på de faktiske forpleiningskostnadene i messen. Om eventuelt inntektstillegg for kostbesparelse, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». Skattyteren har i slike tilfeller ikke krav på fradrag for merkostnader til kost etter standardsatsene. I de tilfeller skattyter kjøper mat i tillegg til forpleiningen i felles messe («fjerde måltid»), gis bare fradrag for de kostnader som kan dokumenteres.

Betaler skattyter kosten selv og får fradrag etter standardsats, kan han ikke i tillegg kreve fradrag for faktiske kostnader f.eks. til et «fjerde måltid».

Disse skattytere kan dessuten få fradrag for besøksreiser til hjemmet. En gjør oppmerksom på at disse skattytere i mange tilfelle kan ha reist gratis eller til betydelig redusert pris. Se for øvrig stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

#### **6 Forbindelsesoffiserstillegg (Liasontillegg)**

Forbindelsesoffiserstillegget er å betrakte som kostgodtgjørelse i forbindelse med å måtte spise ute sammen med andre lands befall som vedkommende er beordret til å ta seg av. Medfører oppdraget reiser, godtgjøres dette etter Statlig regulativ (særavtale). Tillegget anses normalt ikke å gi overskudd. En ser bort fra kostbesparelse i hjemmet.

#### **7 Representasjon**

Det er bare de øverste sjefene som får dekket representasjonskostnader og det må søkes om dekning i hvert enkelt tilfelle. Refusjonsbeløp skattlegges ikke. Hvor det gis godtgjørelse til representasjon er denne skattepliktig med bruttobeløpet. Det gis ikke fradrag for representasjonskostnadene.

## **8 Flyttegodtgjørelse**

Befal får flyttegodtgjørelse ved flytting. Denne godtgjørelsen er ment å skulle dekke de virkelige flyttekostnader. Dersom flyttingen er skjedd på grunn av skifte av arbeidssted, anses godtgjørelsen normalt ikke å gi overskudd. Dersom flyttingen ikke er pålagt av Forsvaret eller ikke foretatt pga. skifte av arbeidssted, er godtgjørelsen skattepliktig i sin helhet. Se for øvrig stikkord «Flyttekostnader».

Skjer flyttingen i flere etapper må det vurderes konkret om omkostningene ved de(n) siste flyttingen(e) er pådratt i forbindelse med skifte av arbeidssted eller av andre, private grunner.

Underskudd på flyttegodtgjørelse godkjennes bare til fradrag når alle faktiske kostnader ved flyttingen dokumenteres. Underskudd inngår i minstefradraget.

## **9 Etableringsgodtgjørelse**

I forbindelse med flytting kan det utbetales en etableringsgodtgjørelse til dekning av kost og losji for syv døgn etter flyttingen ifm. etablering av bolig. Godtgjørelsen er skattepliktig i sin helhet.

## **10 Omflyttingstillegg**

Omflyttingstillegg utbetales for beordringer innenlands for et tidsrom av 1 år og lengre varighet. Omflyttingstillegget skal gi en rimelig kompensasjon for de ulemper mv. som følger av tvungne flyttinger og tjenestens egenart. Tillegget er i sin helhet skattepliktig som lønn. Eventuelle fradragsberettigede kostnader av den art som tillegget er ment å dekke, inngår i minstefradraget.

## **11 Beordrings- og kompensasjonstillegg**

Dersom militær forlegning og/eller forpleining ikke kan skaffes, utbetales skyss-, diett- og losjigodtgjørelse etter Statlig regulativ (særavtale) eller avtale om dekning av kostnader ved endret av tjenestested. Om behandling av slike godtgjørelser se «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

## **12 Husleierefusjon**

I de tilfeller hvor militær bolig ikke kan skaffes og vedkommende må leie bolig på det private marked, refunderes differansen mellom den husleie som betales og den husleie som er vanlig på det nye tjenestested i Forsvarets familiebolig/kvarter. Denne godtgjørelsen er å anse som lønn.

## **13 Fri bolig**

Fordel ved bruk av Forsvarets tjenesteboliger er skattefri.

## **14 Utenlandstillegg mv.**

Utenlandstillegg, bostedsgodtgjørelse, valutatillegg og familietillegg for befal som gjennomgår kurs, skole og tjeneste i utlandet er ikke skattepliktig inntekt. Om norsk FN- og NATO-personell i utlandet, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

Utbetales det godtgjørelse etter satsene i statlig regulativ (særavtale), herunder utenlandsregulativet, behandles godtgjørelsen etter de vanlige regler, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

## **15 Kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise)**

Befal som bor utenfor tjenesteområder 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.

### **16 Uniformsgodtgjørelse**

Uniformsgodtgjørelse antas ikke å gi overskudd. Uniformskostnader godkjennes i alminnelighet ikke til fradrag utover den mottatte godtgjørelse.

### **17 Fri uniform**

Fri uniform anses ikke som skattepliktig fordel.

### **18 Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret**

Bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret som utbetales i en sum ved tjenestens slutt, beskattes i utbetalingsåret og ikke ved endring av tidligere års ligning. Imidlertid skal skatt på alminnelig inntekt og toppskatt beregnes til det beløp disse ville ha utgjort om bonusen var blitt utbetalt i de enkelte år i tjenestetiden. Ved beregningen fordeles bonusen forholdsmessig etter størrelsen av den godtgjørelse for det enkelte år som bonusen er beregnet av. (Av spesifisering fra Forsvaret vil det fremgå hvilke år etterbetalingen gjelder og hvor stort beløp som skal henføres til det enkelte år).

Den skatt på alminnelig inntekt og toppskatt som etterbetalingen medfører ved beskatning av hele etterbetalingen i utbetalingsåret, beregnes etter utbetalingsårets skattesatser. Deretter beregnes det hva disse skattene ville ha blitt hvis bonusen hadde blitt tillagt vedkommendes inntekt det enkelte år (omberegning). Etterbetalt bonus er i sin helhet pensjonsgivende inntekt i utbetalingsåret, og trygdeavgift skal derfor ikke omberegnes. Omberegning av skattene legges bare til grunn hvis denne fører til lavere skatter enn om bonusen beskattes etter de vanlige regler, dvs. i utbetalingsåret.

Beregnet skatt på alminnelig inntekt på etterbetalingen tilfaller i sin helhet bostedskommunen i utbetalingsåret.

### **19 Bonusutbetaling etter ordningen av 1989 (forskuddsutbetaling) ved kontraktmessig tjeneste i Luftforsvaret**

#### **19.1 Generelt**

Ordningen av 1989 innebærer at flygere i Luftforsvaret kan avtale kontraktmessig tjeneste i Luftforsvaret utover pliktjenesten med en forlenget tjenestetid i tre intervaller à fire år. Bonusen utbetales ved inngangen til hver fireårsperiode.

#### **19.2 Skatteberegning**

Hele bonusen beskattes i utbetalingsåret. Skatt av alminnelig inntekt og toppskatt beregnes ved at en fjerdedel av bonusen legges på toppen av flygerens øvrige inntekter i utbetalingsåret. Merskatten som faller på denne fjerdedelen multiplisert med fire, er skatten som faller på bonusen. Bonusen tas med som personinntekt i det året den er utbetalt. Trygdeavgiften omberegnes ikke.

#### **19.3 Luftforsvarets plikter**

Luftforsvaret plikter å gi ligningsmyndighetene opplysninger om at slik kontrakt er inngått, kontraktstidens lengde, bonusbeløpets størrelse og tidspunktet for utbetaling av den første bonus. Videre må det innen 1. november året før andre og tredje periode begynner opplyses om den bonus som skal utbetales det kommende år. Avbrytelse/eventuell endring av



kontrakten skal meldes til ligningsmyndighetene sammen med oppgave over eventuell tilbakebetaling av bonus og lønnstillegg.

#### **19.4 Ligningsmyndighetenes plikter**

Ligningsmyndighetene skal sørge for at forskuddsutskrivingen tar hensyn til den særlige skatteberegningen av bonusen. Ved pliktig tilbakebetaling av bonus og lønnstillegg, skal en forholdsmessig del av tidligere innkrevet skatt på disse inntekter refunderes flygeren.

#### **20 Flyskoleelever ved militære opplæringssteder i USA**

Om skatteplikt for inntekter flyskoleelever ved militære opplæringssteder i USA mottar fra det offentlige, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

#### **21 FN-personell**

Om FN-personell som tjenestegjør i Midt-Østen eller det tidligere Jugoslavia, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

#### **22 Befal med redusert lønn**

Redusert lønn etter fratreden er å betrakte som pensjonsytelse og regnes dermed som personinntekt, lav sats. I samsvar med dette er den reduserte lønn oppført i lønnsoppgaven under kode 211 -Pensjon. I selvangivelsen må derfor den reduserte lønn føres opp som pensjon og ikke som ordinær lønnsinntekt.

#### **23 Avsnittssjef, områdesjef og distriktsbøsse-maker i Heimevernet**

Administrasjonsgodtgjørelse for avsnittssjefer, områdesjefer og distriktsbøssemaker i Heimevernet varierer fra kr 10 570 til kr 17 948 i året.

Overensstemmende med den anvisning som er gitt i Riksskattestyrets rundskriv nr. 409/avd I (Utv. 1966/140), skattlegges halvparten av den del av godtgjørelsen som overstiger den laveste av de satser som gjelder til enhver tid. Hvis høyere kostnader dokumenteres, kan fradrag innrømmes med et beløp inntil den samlede godtgjørelse. Den skattefrie del av godtgjørelsen innberettes under kode 849. Den overskytende del innberettes under kode 199-A.

Overskudd på godtgjørelsen inngår i beregning av minstefradrag.

## **Minstefradrag**

*Sktl. §§ 6-30 til 6-32. FSFIN § 6-31, SSV § 7-3.*

### **1 Generelt**

Minstefradrag er et standardisert fradrag i lønn, pensjon og likestilte inntekter. Det er et alternativ til fradrag for de virkelig medgåtte kostnader. Skattytere som har større kostnader av den art som dekkes av minstefradraget, vil således kunne kreve fradrag for de faktiske kostnader.

### **2 Størrelsen av minstefradraget**

#### **2.1 Bare lønnsinntekt**

Har skattyteren bare arbeidsinntekter av den art som skal inngå i grunnlaget for beregning av minstefradraget, se nedenfor under pkt. 3 «Hva slags inntekt kan det gis minstefradrag i»,

(ikke pensjonsinntekter mv.) skal minstefradraget settes til 23 pst. av summen av slike arbeidsinntekter, likevel ikke lavere enn kr 31 800 og ikke høyere enn kr 43 000. Dette fører til at dersom summen av slike inntekter er

- kr 31 800 eller lavere, settes minstefradraget lik lønnen uten avrunding
- fra og med kr 31 800 til og med kr 138 299, settes minstefradraget til kr 31 800
- fra og med kr 138 300 til og med kr 186 999, settes minstefradraget til 23 pst. av lønnen. Beregningsgrunnlaget avrundes nedover til nærmeste tall som kan deles med kr 100
- kr 187 000 eller høyere, settes minstefradraget til kr 43 000.

## **2.2 Bare pensjoner, periodiske ytelser mv.**

Har skattyter bare pensjoner, periodiske ytelser mv., skal minstefradraget utgjøre 23 pst. av inntekten, minimum kr 4000 og maksimum kr 43 000.

Minstefradraget kan likevel ikke være høyere enn den inntekten som fradraget beregnes av.

Beregningsgrunnlaget (inntekten) avrundes ned til nærmeste tall som kan deles med 100.

## **2.3 Kombinasjon av lønn og pensjon**

For skattyter som samme år både har godtgjørelse for arbeid i og utenfor tjeneste, og pensjon mv., settes minstefradraget til det høyeste av

- beregnet minstefradrag bare av lønn mv. (ikke pensjon) etter reglene for lønnsinntekt, se ovenfor
- minstefradrag av samlet lønn og pensjon mv., beregnet etter reglene for pensjon, se ovenfor (dvs. uten å bruke særskilt nedre grense på 31 800).

## **2.4 Ektefeller og barn**

Om særregler for ektefeller og/eller barn, se nedenfor under pkt. 6 «Ektefeller og barn».

## **2.5 Utland**

### **2.5.1 Personer som har vært bosatt i Norge bare deler av året, eller er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d, h og (2)**

Har skattyter vært bosatt i Norge bare en del av året (sktl. § 2-1 (2)), skal øvre grense og særskilt nedre grense for minstefradrag (43 000/31 800) avkortes svarende til det antall hele eller påbegynte måneder av inntektåret skattyter har vært bosatt her (tolvdeler). Om beregning av tolvdeler se stikkord «Klassefastsettelse». Minstegrensen på kr 4000 avkortes ikke. Tilsvarende gjelder for arbeidstakere som er skattepliktige til Norge under midlertidig opphold her (sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2)), for utenlandske arbeidstakere som bare er skattepliktige etter petroleumsskatteloven og for sjøfolk som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav h.

### **2.5.2 Skattytere som er skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) 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, kontrollkomite eller i norsk selskap (jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav e og f), skal minstefradraget settes til kr 4000, likevel ikke høyere enn godtgjørelsen. Se ellers stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

## **3 Hva slags inntekt kan det 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 næringsvirksomhet. 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 nedenfor under pkt. 3.3 «Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)». Om grensen mellom virksomhet og ikke virksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

#### **3.1.2 Godtgjørelse til dekning av kostnader**

Godtgjørelse i arbeidsforhold mv. til dekning av privatkostnader, herunder daglige reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), regnes i sin helhet med i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

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 såvel rene utgiftsgodtgjørelser som kombinerte arbeids- og utgiftsgodtgjørelser. Om utgiftsgodtgjørelse, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

#### **3.1.3 Visse trygdeytelser utenom pensjon**

Det kan kreves minstefradrag i:

- skattepliktige sykepenger som erstatter lønnsinntekt
- dagpenger under arbeidsløshet som erstatter lønnsinntekt
- rehabiliteringspenger etter ftrl. § 10-8
- attføringspenger etter ftrl. § 11- 9 (men ikke attføringsstønad etter ftrl. § 11-8)
- fødselspenger
- omsorgspenger ved adopsjon.

Minstefradrag gis etter reglene for lønnsinntekter.

#### **3.1.4 Pensjoner, livrente, underholdsbidrag o.l., generelt**

Det kan kreves minstefradrag av pensjoner av alle slag, enten det dreier seg om ytelser fra folketrygden, andre offentlige pensjonsordninger, tjenstepensjonsordninger, skattepliktig del av livrenter, individuell pensjonavtale eller egen pensjonsforsikring etter skatteloven.

Det samme gjelder andre regelmessige ytelser av lignende karakter, så som underholdsbidrag, føderåd (kår) o.l.

#### **3.1.5 Pensjon, underholdsbidrag o.l., til barn**

Det kan kreves særskilt minstefradrag i underholdsbidrag og barnpensjon o.l. til barn. Fradraget kommer i tillegg til det minstefradraget som kan kreves i barnets eventuelle arbeidsinntekter.

### **3.2 Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt**

Minstefradrag kan som hovedregel ikke beregnes av virksomhetsinntekt, se likevel nedenfor under pkt. 3.3 «Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)». Næringsdrivende som også har lønnsinntekt eller godtgjørelse utenfor tjenesteforhold, har krav på minstefradrag i disse inntektene.

### **3.3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

#### **3.3.1 Artikler, fotografier mv.**

Særreglene for

- godtgjørelse til forfatter av artikler, kronikker, inserater o.l. som er skrevet med sikte på å bli tatt inn i avis, ukeblad, tidsskrift eller annen publikasjon, og
- godtgjørelse for nyhetsmeldinger, fotografier o.l. som leveres til presse og telegrambyråer, aviser, ukeblad og tidsskrifter av andre enn byråer

er opphevet med virkning fra og med inntektsåret 2002. Spørsmålet om minstefradrag skal gis avgjøres etter de vanlige reglene. Om grensen mellom næringsinntekt og arbeidsinntekt, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Dette gjelder selv om inntekten etter vanlige vurderinger anses som virksomhetsinntekt.

#### **3.3.2 Barn og ungdom**

Grunnlaget for beregning av minstefradrag, skal ikke reduseres med det særskilte inntektsfradrag som gis barn og ungdom som har arbeidsinntekt i tillegg til underholdsbidrag, barnepensjon mv.

#### **3.3.3 Barnepass**

Minstefradrag kan kreves i godtgjørelse til selvstendig næringsdrivende for pass av barn i barnepassers eget hjem (dagmamma/familiebarnehage) av barn som er 11 år eller yngre eller av barn som er 12 år eller eldre som har særlig behov for omsorg og pleie. Se for øvrig stikkord «Barnepass».

#### **3.3.4 Bygge- og anleggsgfagene**

Om inntekt under bygge- og anleggsgfagene, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

#### **3.3.5 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.

#### **3.3.6 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 inntekt regnes som virksomhetsinntekt. Minstefradrag kan beregnes av lønn fra aksjeselskap selv om ektefellen eller ektefellene sammen har aksjemajoriteten i selskapet.

#### **3.3.7 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 innrømmes i hyre som båteierne selv tar ut som eneeier eller ansvarlig deltaker i et deltakerlignet selskap.

Det er praksis å innrømme minstefradrag i mannskapslott til skoleungdom som har sommerjobb i fiske- eller fangstvirksomhet, og som ikke deltar med egne redskaper (garn, liner mv.) og som ikke oppfyller kravet til særskilt fradrag for fiskere, se stikkord «Fiske».

### *3.3.8 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).

### *3.3.9 Idrett*

Om utbetaling til idrettsutøvere, funksjonærer, trenere, dommere mv., se «Idrett».

### *3.3.10 Styrehonorar mv.*

Det kan kreves minstefradrag av godtgjørelse til medlem av styre, nemnd, råd o.l. (post 2.1.1 i selvangivelsen). Av slike godtgjørelser (honorarer) kan det beregnes minstefradrag selv om vervet er utført som ledd i næringsvirksomhet. Dette kan f.eks. i visse tilfeller være aktuelt for advokater som er innvalgt i bedriftsstyre e.l. Utenlandske direktører, styremedlemmer o.l. i norske selskaper har krav på minstefradrag på kr 4000, men likevel ikke høyere enn godtgjørelsen når de er skattepliktige etter sktl. § 2-3 (1) e eller f.

## **4 Hvilke kostnader inngår i minstefradraget**

Minstefradraget skal dekke alle kostnader i forbindelse med arbeidet som det kan kreves fradrag for etter sktl. § 6-30.

### **4.1 Eksempler på kostnader som inngår**

Eksempler på kostnader som inngår:

- Flyttekostnader ved overtakelse av stilling
- Kostnader til befordring på tjenestereiser
- 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 tilfeller hvor slike kostnader etter gjeldende retningslinjer kan godkjennes til fradrag. Dette gjelder også for skattytere som har lengre sammenhengende vakter, f.eks. brannfolk, leger mv.
- Kostnader til arbeidsklær
- Kostnader til verktøyhold
- 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 14 dagene etter ftrl. § 8-39

### **4.2 Anskaffelse av varige gjenstander**

Kjøper en arbeidstaker gjenstander til tjenestebruk går kostnadene, eventuelt årlige avskrivningsbeløp, inn i minstefradraget.

### **4.3 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 kostnader.

Hvis forsørgeren krever minstefradrag, må premien for barnet anses inkludert i forsørgerens minstefradrag og kan derfor ikke fratrekkes separat i tillegg til minstefradraget.

#### **4.4 Kombinasjon av virksomhetsinntekt og lønnsinntekt**

Hvis skattyteren har vært både arbeidstaker og drevet selvstendig næringsvirksomhet 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 kombinasjon forekommer ofte hos leger, f.eks. i forbindelse med kurskostnader. Premie til tvungne innskudd i vikarkasse og frivillig syke/ulykkesforsikring samt premie til frivillig trygd etter ftrl. § 8-39 inngår i sin helhet i minstefradraget selv om skattyteren også har virksomhetsinntekt (jf. sktl. § 6-47 d, e og f).

#### **4.5 Arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens kostnader i tjenesten**

##### *4.5.1 Refusjon av kostnader*

Når arbeidsgiveren dekker arbeidstakerens fradragsberettigede kostnader i tjenesten, f.eks. ved å refundere arbeidstakeren de kostnader han har hatt, kommer beløpet verken til inntekt eller fradrag ved ligning av arbeidstakeren (nettometoden).

##### *4.5.2 Underskudd på utgiftsgodtgjørelse*

Yter arbeidsgiveren godtgjørelse til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeidet brukes nettometoden. Se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse». I slike tilfeller er det bare et eventuelt underskudd som inngår i minstefradraget.

Eventuelt underskudd på godtgjørelse for kostnader til besøksreiser og merkostnader ved fordyret kosthold under tjenestereise/arbeidsopphold borte fra hjemmet trekkes fra i tillegg til minstefradraget (henholdsvis post 3.2.9 og post 3.2.7 i selvangivelsen).

##### *4.5.3 Kostnader til daglige arbeidsreiser*

Nettometoden brukes ikke når arbeidsgiveren betaler arbeidstakerens kostnader til daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted. Slike utbetalinger skal arbeidsgiveren ta med som kontant lønn under post 111A i lønnsoppgaven, og arbeidstakeren gis fradrag etter vanlige regler. Se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

### **5 Kostnader som minstefradraget ikke dekker**

Følgende kostnader dekkes ikke av minstefradraget og kommer derfor særskilt til fradrag:

- Daglige reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- Merutgifter til kost, losji og småutgifter som påløper ved arbeidsopphold med overnatting utenfor hjemmet, samt underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader
- Reiser ved besøk i hjemmet og underskudd på godtgjørelse til dekning av slike kostnader
- Premie og tilskudd til privat og offentlig pensjonsordning i arbeidsforhold
- Fradragsberettiget fagforeningskontingent
- Foreldrefradrag
- Føderådsytelser (kår)
- Underskudd i virksomhet og ved drift av fast eiendom
- Pliktig underholdsbidrag
- Premie for individuell pensjonsavtale

- Renter av gjeld
- Gaver til visse frivillige organisasjoner (sktl. § 6-50)
- Tilskudd til vitenskapelig forskning mv. (sktl. § 6-32)

Oppregningen er ikke uttømmende.

## **6 Ektefeller og barn**

### **6.1 Generelt**

Det foretas særskilt beregning av minstefradrag for hver person som lignes sammen med skattyteren og 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 (2), skal minstefradrag beregnes særskilt av avdødes og gjenlevendes inntekt.

### **6.2 Ektefeller med pensjon**

Når begge ektefeller har krav på pensjon og/eller attføringspenger, vil det foreligge særskilte lønnsoppgaver for hver av dem. Hver enkelts grunnlag for beregning av minstefradrag vil da følge av lønnsoppgavene.

Mottar den ene ektefellen pensjon eller attføringspenger fra folketrygden, med ektefelletillegg, vil hele pensjonen være utbetalt til den pensjonsberettigede. Det vil da foreligge bare én lønnsoppgave hvor ektefelletillegget vil være innberettet under kode 219. Ektefelletillegget skattlegges hos den pensjonsberettigede. I disse tilfellene skal det gis et særskilt minstefradrag i ektefelletillegget hos den pensjonsberettigede. Den ikke-pensjonsberettigede ektefelle skal eventuelt ha eget minstefradrag uavhengig av denne regel.

Når det faktisk skjer utbetaling av uførepensjon etter avregning mot tidligere utbetalte sykepenger, og pensjonen også omfatter ektefelletillegg, må det gis særskilt minstefradrag for ektefellen etter vanlige regler. Fradragene kan ikke beregnes av et større beløp enn det som faktisk utbetales.

### **6.3 Barn som har lønn fra foreldres bedrift**

Barn som er 13 år eller eldre (født 1989 eller tidligere) lignes særskilt for arbeidsinntekt, også for lønn fra foreldres bedrift. For barn som er 12 år eller yngre (født i 1990 eller senere) skal det beregnes eget minstefradrag i lønn når denne godkjennes til fradrag i foreldrenes bedrift.

### **6.4 Barn som får barnepensjon eller underholdsbidrag**

Barn som mottar underholdsbidrag, barnepensjon o.l. og i tillegg har arbeidsinntekt, skal ha to minstefradrag.

Så lenge barnet er 16 år eller yngre (født i 1986 eller senere), skal barnepensjon og underholdsbidrag som barnet får lignes sammen med foreldrenes inntekt. Ungdom fra og med 17 år (født 1985 eller tidligere) skal alltid lignes selvstendig for barnepensjon og underholdsbidrag. Det skal for barnet/ungdommen foretas særskilt beregning av minstefradrag i vedkommendes barnepensjon eller andel i underholdsbidrag i tillegg til eventuelt minstefradrag i lønn mv. Lignes barnepensjon eller underholdsbidrag hos

foreldrene, skal minstefradraget i pensjonen mv. gis hos dem. Om særskilt inntektsfradrag i underholdsbidrag og barnepensjon, se stikkord «Barn og ungdom».

Samlet underholdsbidrag skal ved denne beregningen fordeles mellom barna/ungdommene og eventuelt forsørgeren, etter den avtale eller dom som foreligger, hvis ikke bidraget i sin helhet gjelder forsørgeren.

Når det oppbæres barnepensjon e.l., skal det alltid gis minstefradrag i pensjonen i tillegg til minstefradrag i mulig lønnsinntekt. Dette gjelder uavhengig av om pensjonen lignedes hos foreldrene eller barnet.

### **6.5 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 og gir ikke rett til særskilt beregning av minstefradrag for barna.

### **7 Flere kommuner**

Minstefradraget skal gis i bostedskommunen. Hvis den skattepliktige har inntekt som betinger minstefradrag i to kommuner, bør minstefradraget gis i bostedskommunen. Er slik inntekt i bostedskommunen ikke tilstrekkelig til å gi vedkommende fullt minstefradrag (begrenset oppad til kr 43 000), må fradrag for udekket beløp gis i virksomhetskommunen. Faktiske kostnader som gjelder honoraret mv. skal ikke samtidig komme til fradrag i virksomhetsinntekten.

## **Naturalytelser i arbeidsforhold**

- *Sktl. § 5-12 og § 5-15 (2)*
- *FSFIN § 5-15*
- *Forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket (sktbl.) og*
- *«Takseringsreglene - Skattedirektoratets takseringsregler for 2002».*

### **1 Hva er en naturalytelse**

#### **1.1 Generelt**

Med naturalytelser forstås enhver ytelse i annet enn kontanter, sjekker o.l. betalingsmidler, f.eks. i 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, eller
- arbeidsgiver refunderer utlegg som arbeidstaker har hatt til rene privatkostnader. Om unntak se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

## **2 Generelt om skattlegging**

### **2.1 Skatteplikt**

#### *2.1.1 Ytelser fra arbeidsgiver*

Fordel i form av naturalytelser i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig inntekt. Om unntak, se nedenfor under pkt. 3 «Diverse spørsmål ordnet alfabetisk».

#### *2.1.2 Bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver*

Oppnår skattyter bonusytelser fra andre enn arbeidsgiver f.eks. flyselskap, hotell mv. som følge av at arbeidsgiver har dekket kostnadene til reise, overnatting mv., skattlegges verdien av bonusytelsen som lønn. Dette kan for eksempel gjelde fritt weekendopphold på hotell eller gratis flyreise.

#### *2.1.3 Andre ytelser fra forretningsforbindelser mv.*

I en del tilfeller mottar næringsdrivende eller deres arbeidstakere ytelser fra forretningsforbindelser som f.eks. turer til større sportsarrangementer. Verdien av ytelsene vil normalt være skattepliktig naturalytelse for mottakeren. Om belønning for salgsinnsats, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.» under pkt. 6 «Kostnader dekket av leverandør mv.». Om eventuell skatteplikt for fordel ved å motta ytelser som er representasjon for yteren, se stikkord «Representasjon».

Se også stikkord «Velferdstiltak».

### **2.2 Verdsettelse, generelt**

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdi enten ytelsene er trekkpliktige eller ikke.

Naturalytelser som er trekkpliktige, verdsettes på forskuddsstadiet. Alle skattepliktige naturalytelser er i utgangspunktet trekkpliktige. Naturalytelser i form av fri bruk/utlån av kapitalgjenstander uten overdragelse av eiendomsretten er likevel ikke trekkpliktig, bortsett fra fri bil og fri bolig. 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 stikkord «Arbeidsgiveravgift».

Naturalytelser som ikke er trekkpliktige verdsettes av ligningskontoret ved ligningen.

### **2.3 Verdsettelse, spesielt om verdsettelsen på forskuddsstadiet av trekkpliktige naturalytelser**

#### *2.3.1 Generelt*

Naturalytelser som er trekkpliktige og derfor må verdsettes på forskuddsstadiet, kan deles i tre grupper:

- naturalytelser hvor verdien fastsettes individuelt av likningskontoret etter krav fra arbeidsgiver (bare fri bolig, se nedenfor)

- naturalytelser som det av myndighetene er fastsatt generelle satser for (fri kost og losji, fri bil, fordel ved rimelig lån), se nedenfor
- naturalytelser som verdsettes av arbeidsgiver. Arbeidsgivers verdsettelse er ikke bindende for ligningskontoret hverken ved ligning av mottakeren eller ved fastsettelse av grunnlag for arbeidsgiveravgift hos yteren, se nedenfor.

### 2.3.2 Fri bolig

Fordel ved fri eller delvis fri bolig fastsettes individuelt av ligningsmyndighetene som hovedregel på forskuddstadiet etter krav fra arbeidsgiver. Om fremgangsmåten og om unntak, se stikkord «Bolig - fri bolig». Er fordelen ikke verdsatt på forskuddstadiet, skal ligningsmyndighetene ta standpunkt til verdsettelsen ved ligningen.

Om hvilke prinsipper som skal brukes ved verdsettelsen, se nedenfor og stikkord «Bolig - fri bolig».

### 2.3.3 Verdsettelse når det er fastsatt satser

SKD fastsetter før inntektsårets begynnelse særskilt sats for beregning av verdien av fri kost og losji, se SKD kunngjøring i desember 2001; «Skattetrekket i 2002 - satser for trekkpliktige naturalytelser».

SKD fastsetter før inntektsårets begynnelse særskilte satser for beregning av verdien av privat bruk av arbeidsgivers bil, se stikkord «Bil - privat bruk».

Stortinget fastsetter rentesats som skal brukes ved beregning av rentefordelen ved rimelige lån i arbeidsforhold, se gul del bak i boken under «Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2002» § 7-2.

Disse satsene er bindende for arbeidsgiveren og ligningsmyndighetene ved fastsettelse av fordelene. Dette gjelder selv om arbeidsgiveren har kjøpt naturalytelsen av andre spesielt for arbeidstakeren. Det kan ikke gis personalrabatt på disse satsene.

### 2.3.4 Verdsettelse når det ikke er fastsatt satser

Verdien av naturalytelser hvor det ikke er fastsatt satser for beregningen, skal som hovedregel settes til omsetningsverdien.

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 (inkludert 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. f.eks. vil brød tatt ut etter stengetid samme dag som det er bakt, ha full verdi selv om arbeidsgiveren måtte ha solgt brødet til redusert verdi dagen etter.

Omsetningsverdien for varer og/eller tjenester som ikke går inn under avsnittet foran, men som er kjøpt spesielt for arbeidstakerne, verdsettes normalt til arbeidsgiverens anskaffelsesverdi med tillegg for eventuell merverdiavgift. Forutsetning er at naturalytelsen er innkjøpt fra en uavhengig tredjemann.

#### *2.3.5 Arbeidsgivers dokumentasjon*

Arbeidsgiver plikter å legge ved regnskapene nødvendig dokumentasjon av betydning for verdsettelsen, herunder om beregning av personalrabatt og eventuelt hvorfor omsetningsverdi er lavere enn den normale.

### **2.4 Vederlag betalt av mottaker**

#### *2.4.1 Hovedregel*

Betaler mottakeren til arbeidsgiveren for naturalytelsen skal fordelene som hovedregel reduseres med vederlaget.

#### *2.4.2 Unntak*

Ved fastsettelse av fordel ved arbeidstakers bruk av arbeidsgivers bil, skal fordelene ikke reduseres med eventuelt vederlag betalt av arbeidstakeren.

### **3 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk**

#### **3.1 Aksjekjøp til underpris**

Om ansattes kjøp av aksjer til underpris, se stikkord «Aksjeerwerb - ansattes kjøp mv. til underpris».

#### **3.2 Arbeidstøy**

Om helt eller delvis fritt arbeidstøy, se stikkord «Arbeidstøy».

#### **3.3 Avis**

Om hel eller delvis fri avis, se stikkord «Avis mv.».

#### **3.4 Barnehage**

Arbeidsgivers tilskudd til drift av barnehage for arbeidstakeres barn er ikke skattepliktig hos arbeidstakeren når foreldrenes egenbetaling utgjør minst:

- kr 18 000 for ett barn per år og
- kr 9 000 for hvert ytterligere barn per år.

Er foreldrenes egenbetaling lavere, beskattes differansen opp til ovennevnte grensebeløp. Disponerer foreldrene ikke full barnehageplass, skal beløpsgrensene avkortes i samme grad som forholdet mellom ordinær betaling for full plass og den reduserte plassen. Tilsvarende gjelder ved opphold bare en del av året.

Forutsetningene for skattefritaket er at arbeidsgiver gjennom eierandeler eller kapitaltilskudd disponerer reserverte plasser. Antallet reserverte plasser må stå i rimelig forhold til eierandelen eller kapitaltilskuddet. Kapitaltilskuddene kan være engangsinnskudd eller årlige, forskuddsbetalte innskudd. Eierandelen eller kapitaltilskuddet må gi arbeidsgiver innflytelse over barnehagens drift i forhold til antall reserverte plasser samt gi rett til innsyn i barnehagens regnskaper og andre dokumenter knyttet til driften. Arbeidsgivers rett til reserverte plasser, innsyn og innflytelse må fremgå av barnehagens vedtekter. Er foran nevnte

vilkår ikke oppfylt, vil arbeidsgivers tilskudd være skattepliktig for arbeidstakeren uavhengig av beløpets størrelse.

### **3.5 Bedriftshelsetjeneste**

Om fri bedriftshelsetjeneste, se nedenfor under pkt. 3.19 «Helsetjeneste».

### **3.6 Bedriftshytte**

Om skattlegging ved bruk av bedriftshytte, se stikkord «Velferdstiltak».

### **3.7 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 tjenestlig behov for kortet, og den private bruk ikke påfører arbeidsgiver ekstra kostnader.

### **3.8 Bil**

Om skattlegging av fri bil, se stikkord «Bil - privat bruk».

### **3.9 Bolig**

Om skattlegging ved helt eller delvis fri bolig, se stikkord «Bolig - fri bolig».

### **3.10 Bompenger/fergekostnader**

#### **3.10.1 Enkeltbilletter, klippekort og lignende**

Dekker arbeidsgiver bompenger/fergekostnader til arbeidstaker og/eller arbeidstakers bil i form av enkeltbillett/klippekort, regnes det arbeidsgiver betaler som skattepliktig lønn når billettene mv. brukes av arbeidstakeren til privatturer, herunder reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser). Kostnader til klippekort, enkeltbilletter eller lignende må fordeles etter formålet med den enkelte tur. Mindre faktiske fordeler ved privat bruk av klippekort kan det ses bort fra ved ligningen.

#### **3.10.2 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 til arbeidstakeren privat, skal det arbeidsgiver har betalt:

- tillegges i sin helhet hvis skattyter bruker kortet til daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser)
- tillegges en skjønsmessig 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 pst. 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 fordelene normalt være så liten at det ikke bør gis tillegg.

### **3.11 Brillor**

Fordel ved helt eller delvis fri brillor med spesialtilpassede brilleglass med rimelig innfatning til bruk ved dataskjerm, er ikke skattepliktig for arbeidstaker dersom behovet for slike brillor er godtgjort av sakkyndig lege/optiker.

### **3.12 Campingvogn**

Om skattlegging av helt eller delvis fri campingvogn, se stikkord «Campingvogn».

### **3.13 Datautstyr**

#### **3.13.1 Arbeidsgivers utlån av datautstyr**

Arbeidstakers private bruk av datautstyr utlånt fra arbeidsgiver er skattefri når utlånet er begrunnet i tjenestlig bruk. Dette gjelder også utlån av tilleggsutstyr til arbeidstaker som fra før har privat datamaskin.

Med tjenestlig bruk menes all bruk som avstedkommer 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 for utlært, se FIN i Utv. 2000/552.

Begrepet «datautstyr» omfatter i utgangspunktet alt elektronisk utstyr som benyttes i forbindelse med databehandling. F.eks. vil et digitalt kamera og håndholdt mini-datamaskin kunne omfattes. Det avgjørende blir om det foreligger tjenestlig behov for slikt utstyr. Skattefritaket omfatter alt utstyr mv. som følger med arbeidsgivers installasjon og som er tjenestlig begrunnet, f.eks. kan det omfatte modem, digitalt kamera, programvare, Internett-abonnement, installering av ekstra telefonlinje o.l., se FIN i Utv. 2000/552. Elektronisk utstyr som ikke benyttes i forbindelse med databehandling, vil ikke omfattes av fritaket. Om mobiltelefon, se FIN i Utv. 2000/552.

Når det gjelder utlån av datautstyr må arbeidsgiverbegrepet tas i vid forstand, og er ikke begrenset til ordinære ansettelsesforhold, se FIN i Utv. 2000/552.

Vilkårene må være oppfylt i hele den perioden den ansatte disponerer utstyret.

Skattefritaket gjelder selv om det ved avtale enten blir gjennomført trekk i, eller reduksjon av bruttolønn, i den perioden arbeidstaker låner datautstyret. Se også SKD nr. 9/02 pkt. 9.

#### **3.13.2 Overdragelse av eiendomsretten til datautstyr**

Skattefritaket for utlån av datautstyr omfatter ikke 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, har Skattedirektoratet fastsatt veiledende satser som normalt kan legges til grunn ved verdsettelsen, se Skattedirektoratets takseringsregler § 1-2-16, inntatt i gul del bakerst i boken.

### **3.14 Elektrisk kraft**

Helt eller delvis fri elektrisk kraft i arbeidsforhold er skattepliktig naturalytelse. Verdien av fordelen fastsettes normalt til arbeidsgivers kostnader dersom den er innkjøpt av arbeidsgiveren spesielt for arbeidstaker. For øvrig verdsettes elektrisk kraft til markedsverdi.

Når fri elektrisk kraft medfølger som en tilleggssytelse til fri bolig, skal fordelene verdsettes sammen med boligen på forskuddsstadiet og medregnes i trekkgrunnlaget. Se stikkord «Bolig - fri bolig».

### **3.15 Forsvarets dekning av besøksreiser**

Forsvarets dekning av inntil to besøksreiser årlig for personer som nevnt i Bestemmelser for transporttjenesten i Forsvaret (BTF 4-002) av 29. april 1998 pkt. 4.3., regnes ikke som skattepliktig inntekt.

### **3.16 Fritidsbåt**

Om skattlegging av helt eller delvis vederlagsfri bruk av fritidsbåt, se stikkord «Fritidsbåter mv.» og stikkord «Velferdstiltak».

### **3.17 Gaver**

Fritak for skatteplikt etter FSFIN § 5-15-1 omfatter visse gaver i og utenfor ansettelsesforhold. Se om dette under stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### **3.18 Helsestudio, treningssenter mv.**

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til helsestudio, treningssenter mv., se stikkord «Velferdstiltak».

### **3.19 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 fordelene være skattepliktige. Se FIN i Utv. 1998/1402. Det vises til arbeidsmiljøloven § 30 og forskrift av 21. april 1994 om verne og helsepersonale.

Om når arbeidsgiver betaler medlemskap i privat medisinsk senter for arbeidstakere, se FIN i Utv. 1990/1092.

### **3.20 Julekurv o.l.**

Om fordel ved å motta julekurv o.l. fra arbeidsgiver, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### **3.21 Kost**

#### **3.21.1 Hovedregel**

Fordel ved helt eller delvis fri kost i arbeidsforhold er som hovedregel skattepliktig. Dette vil også omfatte pendlere som får kostene dekket etter regning eller administrativ forpleining under arbeidsopphold utenfor hjemmet (kostbesparelse). Skatteplikten omfatter likevel ikke fordel ved fri kost på tjeneste-/yrkesreise, se nedenfor.

SKD fastsetter satsene for fri kost og losji (takseringsregulenes § 1-2-17) og for kostbesparelse (takseringsregulenes § 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 innberettes under kode 112-A (fri kost og

losji) og 143-A (kostbesparelse i hjemmet), i lønnsoppgaven. Det skal derfor ikke gjøres tillegg til den innberettede lønn for verdi av slike ytelser ved ligningen.

Dersom verdsettelse etter satsene i særlige tilfeller skulle virke åpenbart urimelige, 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.

#### *3.21.2 Unntak, kost på tjeneste-/yrkesreiser*

Fordel ved kostbesparelse i hjemmet/fri kost ved opphold i forbindelse med tjeneste-/yrkesreiser er ikke skattepliktig når kosten dekkes etter regning eller ved administrativ forpleining (dette gjelder ikke under pendleropphold). Antall døgn med helt eller delvis fri kost skal innberettes i lønnsoppgaven under kode 522. Om kostbesparelse i forbindelse med kostgodtgjørelse, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

I ytterpunktene er det ikke vanskelig å skille mellom opphold utenfor hjemmet på tjeneste-/yrkesreiser og pendleropphold. I en rekke tilfeller vil grensedragningen imidlertid være vanskelig. Det bør da bl.a. legges vekt på oppholdets varighet på det enkelte sted, f.eks. må det antas at opphold på mer enn et halvt år på samme sted ofte må anses som pendling fra første dag. Er oppholdet under et halvt år må tilfellet vurderes konkret. Har arbeidstakeren bare ett arbeidssted i vedkommende arbeidsforhold og dette medfører at vedkommende må bo borte fra hjemmet, anses dette normalt som pendleropphold fra første dag, uavhengig av varighet.

#### *3.21.3 Unntak, kost på skip*

Verdien av fri kost for sjøfolk om bord på skip er ikke skattepliktig. Om fritt opphold om bord på oljeplattformer på kontinentalsokkelen, se stikkord «Sokkelarbeidere».

### **3.22 Losji**

I utgangspunktet er verdien av fritt losji i arbeidsforhold skattepliktig inntekt. Fritt losji på yrkesreise er ikke skattepliktig. Fritt losji (opphold) for sjøfolk om bord på skip er heller ikke skattepliktig. Fri bolig/fritt losji for pendlere blir i praksis heller ikke skattlagt dersom vedkommende ville ha hatt krav på fradrag for kostnader til losji. Om når pendler har krav på fradrag, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Fritt losji på oljeplattform er ikke skattepliktig/skattlegges ikke.

Om verdsettelse av fri bolig, se stikkord «Bolig - fri bolig» og om verdsettelse av fritt losji, se takseringsreglene § 1-2-17.

### **3.23 Matkuponger**

Arbeidsgivers tilskudd til kjøp av matkuponger for ansatte regnes ikke som skattepliktig inntekt 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 pst. 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 foran nevnte vilkår for kupongordningen brytes. Om skatteplikt for differansen mellom kupongens pålydende og eventuelt beløp den ansatte betaler, se foran under pkt. 3.21 «Kost». Fordelen innberettes under kode 112 A.

### **3.24 Minstefradrag**

Skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradrag.

### **3.25 Parkeringsplass**

Når arbeidsgiver stiller parkeringsplass ved arbeidsstedet til disposisjon for arbeidstaker skattlegges dette i praksis ikke. Dette gjelder selv om arbeidsgiver leier parkeringsplassen. (Refunderer arbeidsgiver arbeidstakerens kostnader til parkering, er dette skattepliktig.)

### **3.26 Piggdekkavgift**

Arbeidsgivers dekning av kostnader til piggdekkavgift likestilles med dekning av kostnader til bompenger, se foran under stikkord pkt. 3.10 «Bompenger/fergekostnader». 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 det kan anses som utgiftsgodtgjørelse.

### **3.27 Premier for forslag**

Om skattefritak for gjenstandspremier fra arbeidsgiver for forslag om forbedring av organisasjon mv., se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### **3.28 Reiser**

#### **3.28.1 Ansatte i trafikkelskaper o.l.**

Ligningspraksis har vært at ansatte i trafikkelskaper o.l. ikke blir skattlagt for gratis eller billige reiser med selskapets egne transportmidler. Dette gjelder f.eks. ansatte i NSB og i private eller offentlige selskaper som driver rutebil-, båt- eller flytrafikk. Inntil videre bør ikke denne praksis endres. Se for øvrig stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

#### **3.28.2 Arbeidsreiser**

Om arbeidsgivers dekning av kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreiser), se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 10 «Kontantgodtgjørelse, refusjon, fri transport, bruk av firmabil».



### *3.28.3 Feriereiser for pensjonister*

Feriereiser som er dekket av pensjonistens tidligere arbeidsgiver er skattepliktig for mottakeren.

### *3.28.4 Feriereiser som belønning*

I en del tilfeller mottar forhandlere eller deres ansatte feriereiser som belønning fra forretningsforbindelser. Om behandling av slike reiser, se stikkord «Velferdstiltak» under pkt. 3.8 «Feriereise» og stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.» under pkt. 6.2 «Mottakers forhold».

### *3.28.5 Privatreiser for ansatte*

Fordel ved at arbeidsgiver dekker feriereiser og andre privatreiser for ansatte, eventuelt med familie, er alltid skattepliktig inntekt for den ansatte. 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 stikkord «Velferdstiltak». Om avgrensning mot studiereiser mv., se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### *3.28.6 Utvidet opphold under tjenestereise*

Dekker arbeidsgiver et utvidet opphold på en tjenestereise, skattlegges ikke dette dersom:

- tjenstedelen av reisen er av minst to dagers varighet
- utvidelsen bare omfatter et weekendopphold (lørdag og søndag), og
- 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 stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

## **3.29 Rimelig lån i arbeidsforhold**

Om rimelige lån i arbeidsforhold, se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

## **3.30 Røykeavvenningskurs**

Fordel ved at arbeidsgiver arrangerer/refunderer røykeavvenningskurs for de ansatte er skattefrie.

## **3.31 Telefon**

Om fordel ved fri telefon, se stikkord «Telefon mv.».

## **3.32 Velferdstiltak**

Om skattlegging av velferdstiltak, se stikkord «Velferdstiltak».

## **4 Lønnsinnberetning av naturalytelser**

Trekkpliktige naturalytelser innberettes i kodegruppe 100. Eventuelle trekkfrie naturalytelser innberettes i kodegruppe 500. Skattefrie naturalytelser er ikke lønnsinnberetningspliktige. Se for øvrig stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

## **5 Arbeidsgiveravgift**

Trekkpliktige naturalytelser inngår i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

# Næringsvirksomhet - allment

*Sktl. § 5-30. Ftrl. § 1-10. SKDs arbeidsgiverhefter nr. 1, 2 og 3. FSSKD § 12-2-1.*

## 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», jf. 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 er videre enn begrepet (nærings)virksomhet. F.eks. vil ren utleievirksomhet være inntektsgivende aktivitet, men ikke nødvendigvis næringsvirksomhet.

Om en økonomisk aktivitet skal anses som næringsvirksomhet eller ikke, kan ha betydning i forhold til flere regelsett, f.eks. spørsmål om beregning av personinntekt, stedbundet beskatning, tidfesting av inntekter og kostnader, tapsfradrag og regnskapsplikt. I de fleste tilfeller er det klart om aktiviteten er av den 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 (økonomisk aktivitet) 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. stedbunden beskatning.

### 1.2 Deltakerlignede selskap

Det stilles samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som næringsvirksomhet i deltakerlignede selskap som ellers. Dersom et deltakerlignet selskap driver næringsvirksomhet, 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, jf. HRD i Utv. 1989/403 og LRD i Utv. 2001/439. Se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### 1.3 Aksjeselskap, andelslag mv.

Det stilles i prinsippet samme krav for å anse en inntektsgivende aktivitet som næringsvirksomhet 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 næringsvirksomhet, jf. HRD i Utv. 1980/622. Utbetalinger fra aksjeselskap til eierne for personlig arbeid utført for selskapet, vil normalt måtte anses som lønn. Imidlertid kan utbetaling unntaksvis være vederlag for personlig arbeid utført som ledd i en

næringsvirksomhet som drives av aksjonæren utenfor aksjeselskapet. Dette må bedømmes konkret. Unntaksvis vil skattyterens næringsvirksomhet kunne bestå i å administrere aksjeselskaper, jf. f.eks. HRD i Utv. II/194 og Utv. II/290, og motsatt i LRD 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. 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. Reglene er imidlertid ikke helt sammenfallende, se HRD i Utv. 1994/828. Det kan derfor ikke uten videre legges til grunn at skattytere som er blitt registrert i merverdiavgiftsmanntallet skal lignedes som selvstendig næringsdrivende for en bestemt tid. Dertil kan registreringen i merverdiavgiftsmanntallet være foretatt på sviktende grunnlag eller registreringen kan gjelde annen virksomhet. De faktiske forhold kan også ha endret seg etter registreringen. Det må således ved beskatningen foretas en selvstendig vurdering av hvorvidt inntekten skal anses opptjent i næringsvirksomhet.

### **2.3 Skattebetalingsloven**

Skattebetalingsloven opererer med samme virksomhetsbegrep (næringsbegrep) som i skatteloven.

### **2.4 Avgjørelsesmyndighet**

Den avgjørelse ligningsmyndighetene for en kommune har truffet ved evt. fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgift med hensyn til om ytelsen anses opptjent utenfor eller som ledd i næringsvirksomhet, blir å legge til grunn av ligningsmyndighetene for bostedskommunen ved fastsettelsen av dennes personinntekt og trygdeavgift.

## **3 Begrepet næringsvirksomhet**

### **3.1 Generelt**

Vilkårene for å anse en inntektsgivende aktivitet som næringsvirksomhet er at den:

- innebærer aktivitet
- tar sikte på å ha en viss varighet
- har et visst omfang
- er egnet til å gi overskudd og
- drives for skattyterens regning og risiko.

Det stilles ikke krav til at eieren av virksomheten personlig deltar aktivt i driften for at den skal anses som næringsvirksomhet.

Nedenfor avgrenses begrepet næringsvirksomhet mot:

- ansettelsesforhold og annet arbeid for andre utenfor virksomhet, f.eks. enkeltstående og mer tilfeldige oppdrag
- passiv kapitalavkastning
- ikke-økonomisk virksomhet.

## **3.2 Avgrensning mot arbeidsinntekt utenfor næringsvirksomhet.**

### **3.2.1 Generelt**

Vurdering av grensen mellom næringsvirksomhet og arbeid for lønn/annen arbeidsgodtgjørelse utenfor næringsvirksomhet, går som oftest på spørsmål om aktiviteten drives for skattyterens egen regning og risiko. Ved avgjørelsen av dette spørsmål vil det reelle forholdet mellom oppdragsgiver og skattyteren være avgjørende. Foreligger en avtale mellom partene, må en se hvordan partene har innrettet seg etter avtalen. Hvordan oppdragsgiver/mottaker har klassifisert utbetalingen er ikke bindende, jf. URD i Utv. 1986/431 (lønn fra eget aksjeselskap).

I enkelte tilfelle kan det være vanskelig å konstatere hva som er det reelle forholdet. En del momenter vil etter omstendighetene trekke i retning av næringsvirksomhet:

- skattyteren har flere oppdragsgivere samtidig eller etter hverandre
- oppdragsgiver dekker ikke skattyterens kostnader i tillegg til godtgjørelsen for selve arbeidet
- skattyter holder materialer o.l.
- skattyteren har egne driftsmidler
- skattyteren har egne ansatte
- oppdraget omfatter bare et bestemt arbeid
- oppdraget er ikke bare tidsavgrenset
- skattyteren 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
- skattyteren har rett til å stille med andre enn seg selv personlig
- oppdragsgiveren kan reklamere på arbeidsresultatet
- for bierverv; at skattyteren for øvrig er næringsdrivende
- skattyteren har eget kontor/produksjonslokaler mv.
- 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 tilfelle. 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 tilstede, er ikke automatisk et moment som trekker i retning av et lønsmottakerforhold. 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 det er et ansettelsesforhold eller næringsvirksomhet. 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 næringsvirksomhet advokaten driver, f.eks. vil oppdrag som sekretær for foreninger mv.

eller som forretningsfører for foretak av forskjellig art, normalt være en del av næringsvirksomheten.

Derimot anses godtgjørelse til fastlønnede aktører som lønn i tjenesteforhold, selv om advokaten også driver privat praksis, se URD i Utv. 1976/46.

### *3.2.3 Agenter*

Om agenter mv. på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd I vedrørende avgiftene til folketrygden, Utv. 1973/656.

### *3.2.4 Barkeeper*

Barkeepere er ofte provisjonslønnet. De anses ikke som næringsdrivende. Se LRD i Utv. 2002/1023 (pubbestyrer/barkeeper ansett som lønnstaker).

### *3.2.5 Barnepass*

Om dagammaer og parktanter, se stikkord «Barnepass».

### *3.2.6 Budbil*

Om budbiler, se LRD i Utv. 1997/47.

### *3.2.7 Bygge- og anleggsgagnene*

Om inntekt innen bygge- og anleggsgagnene, se Sk.nr. 16/1986, Utv. 1986/507 og LRD i Utv. 1984/305.

### *3.2.8 Fiske*

Mannskapslott i fiske behandles som næringsinntekt. Hyre behandles som lønn. Se for øvrig stikkord «Fiske».

### *3.2.9 Håndverks- og husflidsarbeid hjemme*

Om håndverks- og husflidsarbeid hjemme, se SKDs rundskriv nr. 22/avd I vedrørende avgiftene til folketrygden (Utv. 1974/85).

### *3.2.10 Journalister mv.*

Særreglene om at ikke-ansatte journalister og andre frittstående skribenter skal behandles som lønnstakere er opphevet. Fra og med inntektsåret 2002 må spørsmålet om hvorvidt de er lønnstakere eller næringsdrivende vurderes konkret etter de vanlige regler.

### *3.2.11 Konsulent*

Om skillet mellom lønnstaker og næringsvirksomhet vedrørende konsulenter, se HRD i Utv. 1994/828 og Utv. 2001/11, LRD i Utv. 1999/775, Utv. 2001/484, Utv. 2001/1515 (ingeniør ansett som næringsdrivende) og URD i Utv. 1996/52.

### *3.2.12 Kontraktør*

Om skillet mellom lønnstaker og næringsdrivende underentreprenører, se LRD i Utv. 1984/305 og HRD i Utv. 1994/828 (konsulenttjeneste, næringsinntekt).

### *3.2.13 Leger*

Om skillet mellom lønnstaker og næringsvirksomhet vedrørende leger, se SKD i Utv. 2001/916.

### *3.2.14 Musikere, sangere mv.*

Om musikere i orkester, se SKDs rundskriv nr. 26/avd I vedrørende avgiftene til folketrygden (Utv. 1975/614) og HRD i Utv. 1973/570. Om plateartisters arbeidsinnsats hos plateselskap, se HRD i Utv. 1986/680.

### *3.2.15 Murer*

Om skillet mellom lønnstaker og næringsvirksomhet vedrørende murere, se URD i Utv. 2000/477.

### *3.2.16 Politiske verv*

Godtgjørelse for politiske verv behandles alltid som lønnsinntekt. Dette gjelder også om godtgjørelsen er utmålt som tappt inntekt i næringsvirksomhet.

### *3.2.17 Salgsrepresentanter*

Om salgsrepresentanter på provisjonsbasis, se SKDs rundskriv nr. 21/avd I vedrørende avgiftene til folketrygden (Utv. 1973/656). Se LRD 2002/64 (selgere av støvsugere ble ansett som næringsdrivende).

### *3.2.18 Skipsreder*

Om skipsredervirksomhet, se HRD i Utv. II/194 og i Utv. II/290.

### *3.2.19 Språkundervisning*

Om språkundervisning av ansatte i et selskap, se Riksskattenemndas vedtak i Utv. 1999/1341.

### *3.2.20 Transport*

Om transportvirksomhet, se LRD i Utv. 1997/47.

## **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 formuesgjenstanden/kapitalen anses å gå inn i en annen næringsvirksomhet, blir inntekten en del av vedkommende virksomhet. Nærmere om hva som omfattes av næringsvirksomheten, se nedenfor.

Når inntekten ikke inngår i annen næringsvirksomhet må det avgjøres om forvaltningen av formuesgjenstanden/kapitalen må anses som en næringsvirksomhet i seg selv. Det viktigste moment for grensen mellom næringsvirksomhet 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 skattyteren selv. Det er tilstrekkelig at den er utført av personer ansatt hos skattyteren, eller i ansvarlig selskap/kommandittselskap av deltakere. Er det etablert et forvaltningsapparatet med ansatte, eget kontor og driftsmidler trekker dette i retning av å anse aktiviteten som næringsvirksomhet.

Når skattyter har satt bort arbeidet til en selvstendig næringsdrivende, f.eks. advokat, må det vurderes konkret om den andres aktivitet kan tilordnes skattyteren, dvs. om aktiviteten utøves for skattyterens 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 næringsvirksomhet dersom aktiviteten hadde blitt utført av skattyter selv.

Kravet til aktivitetens omfang vil variere og må vurderes over noe tid avhengig av virksomhetens art.

### *3.3.3 Aksjer*

Det må på selvstendig grunnlag vurderes konkret om aksjer er eiet i næringsvirksomhet eller ikke, se stikkord «Tap». Det kan være næringsvirksomhet i seg selv å eie, kjøpe og selge aksjer, såfremt omfanget av aktiviteten er tilstrekkelig stor, se FIN i Utv. 1993/495 og HRD i Utv. 1962/215 (forutsettes at kjøp og salg av verdipapirer/aksjer for egen regning og risiko kan bli ansett som næringsvirksomhet).

### *3.3.4 Bankinnskudd og lignende*

Forvaltning av bankinnskudd og lignende vil aldri i seg selv kunne anses som næringsvirksomhet uansett om det faktisk er utøvet en betydelig aktivitet.

### *3.3.5 Bruktbilsalg*

Om et tilfelle der kjøp og videresalg av bruktbiler ble ansett å være næringsvirksomhet, se LRD i Utv. 1996/563. Se også URD i Utv. 1994/287.

### *3.3.6 Oppføring av bygg*

Om et tilfelle hvor gevinst ved salg av to eller flere boliger oppført av grunneier med sikte på salg, er ansett som næringsvirksomhet, se HRD i Utv. 1968/75.

### *3.3.7 Skip utleid på «bareboat charter»*

Inntekt av kapital investert i skip har i praksis vært betraktet som næringsinntekt selv om skipet er utleid på langtidskontrakt uten mannskap eller utstyr.

### *3.3.8 Skogbruk*

Inntekt av særskilt lignet skogbruk har alltid vært ansett som næringsinntekt. Det settes ikke krav til aktivitetens omfang det enkelte år.

### *3.3.9 Tomtesalg*

Om et tilfelle der gevinst ved salg av tomter ble ansett å være næringsinntekt, se URD i Utv. 1991/673.

### *3.3.10 Utleie av fast eiendom*

Hvorvidt det er næringsvirksomhet i seg selv å leie ut bygninger, herunder boligbygg, må bedømmes konkret hvor en bl.a. tar hensyn til:

- bygningens størrelse

- omfanget av aktiviteten, se ovenfor. Aktivitetsnivået må bedømmes over noe tid. En kan ikke bare legge til grunn aktivitetsnivået et enkelt år.

Det må foretas en helhetsvurdering, men som utgangspunkt kan en gå ut fra at det er næringsvirksomhet å leie ut til:

- forretningsformål, mer enn ca 500 kvm, eller
- boligformål, 5 leiligheter eller mer.

Utleie av seksjoner som ligger i samme bygg vurderes under ett. Det må avgjøres konkret om utleie av flere bygninger eller seksjoner i forskjellige bygg skal vurderes som en eller flere inntektsgivende aktiviteter.

Også utleie i mindre omfang enn nevnt ovenfor kan være næringsvirksomhet. Dette vil bl.a. være tilfelle når skattyteren har et høyt aktivitetsnivå, f.eks. i forbindelse med korttidsutleier, tilsyn og vask av lokalene eller lignende. Unntaksvis kan inntekt av utleie i et større omfang enn nevnt ovenfor bli ansett som kapitalavkastning når aktivitetsnivået er 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, LRD i Utv. 1983/643 og LRD i Utv. 1995/965.

### *3.3.11 Utleie av grunn*

Inntekter fra tomtefeste anses normalt ikke som inntekt av jord-/skogbruksvirksomhet, men kan unntaksvis ses som en egen virksomhet. Om bortforpakning av jordbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk – forpaktning».

### *3.3.12 Utleie av løsøre*

Vedvarende virksomhet med ikke ubetydelig utleie av løsøre på korttidskontrakter, vil vanligvis anses som næringsvirksomhet.

Langtidsutleie av løsøre vil normalt ikke anses som næringsvirksomhet, se HRD i Utv. 1980/176 og FIN i Utv. 1983/473. Utleien kan likevel måtte anses som næringsinntekt 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 pga. aktiviteten.

### *3.3.13 Verdipapirer*

Kjøp og salg av verdipapirer for egen regning, kan etter omstendighetene anses som næringsvirksomhet, sml. FIN i Utv. 1993/495.

### *3.3.14 Åndsverkrettigheter*

Forfatter og oversettere som mottar vederlag i form av royalty skal anses som næringsdrivende, se Sk.nr. 38/79 i Utv. 1979/651. Royalty som oppbæres av andre, f.eks. arvinger mv., anses som kapitalinntekter.

## **3.4 Avgrensning mot ikke-økonomisk aktivitet**

### *3.4.1 Generelt*

Det viktigste moment for grensen mellom næringsvirksomhet og ikke-økonomisk aktivitet som f.eks. fritidsaktivitet, sosialt arbeid mv., er kravet om at aktiviteten er egnet til å gi



skattyteren 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 (travsport «Visterdommen»)
- HRD i Utv. 1985/386 (jordbruk «Ringnesdommen»)
- HRD i Utv. 1995/1127 (jordbruk/skogbruk «Kiønigdommen»)
- LRD i Utv. 1989/92 (fiske med egen båt - påanket, men nektet fremmet for Høyesterett)
- LRD i Utv. 1991/1388 (travsport)
- LRD i Utv. 1992/197 (utleie av lystbåter mv. - påanket, men nektet fremmet for Høyesterett)
- LRD i Utv. 1994/1169 (utleie av båter)
- LRD i Utv. 1996/563 (kjøp og videresalg av bruktbiler)
- LRD i Utv. 1999/33 (travpremier ikke ansett som opptjent i næringsvirksomhet)
- LRD i Utv. 2002/53 (fiske godtatt som næringsvirksomhet)
- LRD av 2. oktober 2002 (avl og travdeltakelse under ett ansett som næringsvirksomhet)

Det foreligger i tillegg en rekke dommer, spesielt URD, som det ikke er referert til av plasshensyn.

En aktivitet som ellers ville bli ansett som næringsvirksomhet, må normalt godtas som næringsvirksomhet 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 virksomhet som har vært godkjent som næringsvirksomhet, avtrappes på grunn av skattyterens alder, bør en utvise forsiktighet med å omklassifisere virksomheten hos denne skattyteren.

### *3.4.2 Overskuddsbegrepet*

Det er i prinsippet det reelle overskudd i vurderingsperioden som skal legges til grunn ved vurderingen, 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 kostnadsføres. Verdiøkende vedlikeholdskostnader skal fordeles over en passende periode, selv om de kan kostnadsføres ved ligningen. Det skal ved vurderingen også tas hensyn til eventuell økning i omsetningsverdien på formuesobjekter i næringsvirksomheten, 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.

Overskuddet må dekke en rimelig forrentning av kapitalen og hvis skattyteren er aktiv, 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 av kapital plassert i eiendom.

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 skattyteren atskilte næringsvirksomheter, 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 eller det brukes samme driftsmidler.

Normalt bør all virksomhet som inngår i næringsoppgaven for jordbruk anses som én virksomhet. Ved vurdering av om det er overskudd i jordbruksvirksomheten skal likevel inntekter/kostnader vedrørende våningshus/kårbolig holdes utenfor. 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 næringsvirksomhet. Se HRD i Utv. 1995/1127. Det må i slike tilfeller likevel settes minstekrav til aktivitet og driftsapparat for at det kan betegnes som jordbruk i det hele.

Driver et høyfjellshotell slalåmbakke for sine gjester, vil disse virksomhetene måtte bedømmes under ett. Se URD i Utv. 1987/606.

Det som skal vurderes er muligheten for at den enkelte virksomhet, slik som skattyteren 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.

#### *3.4.3 Vurderingsperioden*

Hvor lang tidsperiode som skal tas med i vurderingen 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, mens det i oppstartet jordbruksdrift normalt kan vurderes over en 4-5 års periode.

Vurderingsperiode knytter seg til virksomheten som sådan, og kan gå ut over skattyterens antatt gjenværende eiertid.

#### **4 Når anses en næringsvirksomhet påbegynt**

En næringsvirksomhet 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 næringsvirksomhet anses som påbegynt allerede ved dette tidligere tidspunkt, f.eks. anskaffelse av produksjonsmidler/leie av lokaler.

#### **5 Når anses en næringsvirksomhet for opphørt**

Om når en næringsvirksomhet anses for opphørt, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

#### **6 Hvilke inntekter/fradragposter inngår i næringsvirksomheten etter skatteloven**

### **6.1 Generelt**

Inntekter som er oppebåret eller kostnader som er påløpt som følge av/i tilknytning til den utøvede virksomhet, skal inngå i beregningen av næringsinntekten. Selv om en inntekt/kostnad ikke inngår i virksomheten, må det vurderes om den skriver seg fra annen virksomhet.

Enkelte inntekter/kostnader som ikke er virksomhetsinntekt/virksomhetskostnad, kan likevel være ført i regnskapet. Dette kan f.eks. være:

- utleieinntekt av fast eiendom
- inntekt av aksjer utenom næringsvirksomhet
- kostnader vedrørende privatbil utover fradrag for eventuell bruk i virksomheten
- kostnader vedrørende prosentlignet boligdel i avskrivbart bygg
- pendlerkostnader.

Tilsvarende kan enkelte inntekter/kostnader som ikke er ført i regnskapet være næringsinntekt/kostnad. Dette kan f.eks. være:

- tilbakeføring av privat bruk bil i enmannsforetak eller deltakerlignet selskap
- inntektsføring av negativ saldo.

Næringsinntekten må korrigeres for disse postene.

### **6.2 Etablererstipend fra SND**

Om etablererstipend i forbindelse med oppstart av ny næringsvirksomhet, se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

### **6.3 Gjeldsrenter**

Renter av gjeld i næringsvirksomheten er en næringskostnad, men behandles etter særskilte regler, se stikkord «Renter av gjeld» og stikkord «Fordelingsfradrag».

### **6.4 Spesielt om selskap**

Selskap skal føre all formue, gjeld, inntekter og kostnader i sitt regnskap. Det må vurderes konkret hvorvidt selskapet driver næringsvirksomhet og i tilfelle hva som inngår i næringsvirksomheten.

## **Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform**

*Sktl. § 11-20. FSFIN § 11-20.*

### **1 Generelt**

Med skifte av eierform menes en privatrettslig eller selskapsrettslig omdanning eller omorganisering av en virksomhet, f.eks.:

- fra enmannsforetak til deltakerlignet selskap, ved opptak av ny ansvarlig deltaker, eller
- omdanning av enmannsforetak, ansvarlig selskap, kommandittselskap mv. til aksjeselskap.

Ved et skifte av eierform skjer en hel eller delvis overføring av eiendeler og gjeld til et annet nystiftet selskap mot vederlag til eierne, enten i form av kontantutløsning eller i form av bytte av eierandel i det gamle til eierandel i det nye selskap.

Nedenfor under pkt. 2 «Hovedregel» behandles alle former for omdanning/omorganisering. For omdanning/omorganisering av visse selskapsformer til/fra andre selskapsformer, er det gitt gunstigere skatteregler, se nedenfor under pkt. 3 «Skattefri omdanning».

## **2 Hovedregel**

### **2.1 Generelt**

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 eiet av det foretak som endrer form. Dette gjelder omdanning av enmannsforetak til ansvarlig selskap eller aksjeselskap, omdanning av ansvarlig selskap til enmannsforetak eller aksjeselskap, eller omdanning av aksjeselskap til enmannsforetak eller deltakerlignet selskap. Er det et selskap som omdannes vil dette selskapet anses som oppløst.

Fra hvilket tidspunkt omdanningen skal gis virkning, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg».

Endring av ansvarsform i et deltakerlignet selskap fra en selskapstype til en annen (ANS/DA/KS) uten annen endring av eierforholdet er likevel ikke en realisasjon og medfører derfor ikke skattemessige konsekvenser, se FIN i Utv. 1993/490 og 1996/817.

Overgang fra AS til ASA eller omvendt, etter aksjel. § 14-23 og § 14-24, anses ikke som realisasjon og medfører derfor ingen skattemessige konsekvenser.

Om skattefri omdanning når omdanningen anses som en realisasjon, se nedenfor.

### **2.2 Fastsettelse av inntekt frem til realisasjonstidspunktet**

Det må fastsettes en inntekt fra årets begynnelse frem til realisasjonstidspunktet.

### **2.3 Gevinst-/tapsberegning**

#### **2.3.1 Vederlag**

Ligningsmyndighetene må fastslå det totale vederlag. Aksjene/andelene i det nye selskapet skal regnes med i vederlaget. Verdien settes til den reelle omsetningsverdi, jf. FIN i Utv. 1985/565.

#### **2.3.2 Fordeling av vederlaget**

Ligningsmyndighetene er ikke bundet av den fordeling som skattyterne har foretatt av det totale vederlag på de enkelte eiendeler. Det kan ikke godtas at enkelte eiendeler overføres til full omsetningsverdi mens andre overføres til lavere verdi.

#### **2.3.3 Tap**

Tap hos overdrager i forhold til ligningsmessig inngangsverdi på de enkelte eiendeler kan bare godtas 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. Nedenfor behandles bare omdanning etter § 11-20.

Enmannsforetak og deltakerlignede selskap (ANS, DA, KS og indre selskap) jf. FIN i Utv. 1997/408, kan på visse vilkår omdannes skattefritt til aksjeselskap. Videre kan enmannsforetak omdannes skattefritt til deltakerlignet selskap. Det samme gjelder overføring av virksomhet drevet av fylkeskommune, kommune eller interkommunalt selskap til nystiftet aksjeselskap eller likestilt selskap og sammenslutning som nevnt i sktl. § 2-2 (1) og § 10-1.

Sameie omfattes i utgangspunktet ikke av reglene ovenfor selv om det deltakerlignes etter nettometoden. Når et slikt sameie driver næringsvirksomhet er det reelt sett et selskap, og kan omdannes skattefritt til aksjeselskap, se FIN i Utv. 1998/96.

Aksjeselskap kan ikke omdannes skattefritt til enmannsforetak eller til deltakerlignet selskap etter disse reglene. Det samme gjelder omdanning av deltakerlignet selskap til enmannsforetak.

Det er ligningsmyndighetene som skal vurdere om vilkårene er tilstede. Ved omdanning fra enmannsforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil det være ligningskontoret for den kommunen som ligner det opprinnelige foretak, som vurderer om vilkårene er til stede. Vurderingen vil normalt skje ved behandlingen av selvangivelsen for omdanningsåret.

### **3.2 Krav til foretaket som overføres**

Bare foretak som driver næringsvirksomhet, (se stikkord «Næringsvirksomhet - allment») kan omdannes skattefritt. Virksomheten må således ikke være nedlagt eller på annen måte opphørt på tidspunktet for omdanningen. 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 og/eller aksjer, anses ikke å fylle kravet til næringsvirksomhet i denne forbindelse.

### **3.3 Krav til det mottakende selskapet**

#### **3.3.1 Formelle krav**

Overføring må skje til et selskap som er lovlig stiftet i samsvar med reglene i aksjelovene eller selskapsloven.

Selskapet må være nystiftet. For aksjeselskap vil det si at det:

- i henhold til selskapets stiftelsesdokumenter skjedde en overføring av virksomheten som omdannes med eiendeler og eventuell gjeld til hel eller delvis dekning av aksjekapital (apportinskudd), eller
- må være stiftet med kontantinskudd og ikke ha drevet noen aktivitet før omdanningen utover det å motta renter av kapitalen.

#### **3.3.2 Selskapets kontorsted**

Selskapet må være hjemmehørende i Norge. Det behøver ikke være hjemmehørende i samme kommune som det tidligere enmannsforetak eller selskap.

#### **3.3.3 Eierforhold/stemmerett**

Eieren av det enmannsforetak som omdannes må etter omdanningen enten selv eller sammen med ektefellen eie minst 80 pst. av aksjekapitalen/eierandelen og ha tilsvarende andel av stemmene i selskapet. I visse tilfelle kan omdanningen likevel settes til side dersom eierforholdet endres etter omdanningen. Dette kan være aktuelt dersom siktemålet med omdanningen er å oppnå etterfølgende skattefordeler som han ellers ikke kunne oppnådd, f.eks. en etterfølgende skattefri fusjon, og dette fremstår som en samlet handlingsrekke.

Tilsvarende må hver deltaker i et deltakerlignet selskap som omdannes eie så stor andel av aksjekapitalen i det nye selskapet at den utgjør minst 80 pst. av vedkommendes eierandel i det deltakerlignede selskap. Deltakerne må også inneha like stor andel av stemmene i selskapet som eierandelen.

De øvrige inntil 20 pst. av aksjekapitalen/eierandelen med tilsvarende stemmerett kan bare eies av personer med særlig tilknytning til foretaket, ved f.eks. å være eier(ne)s arving(er) etter loven, ansatte i foretaket eller faste oppdragstakere som det er ønskelig å knytte sterkere til virksomheten. Det er ikke noe krav om at aksjene/eierandelen skal fordeles til alle ansatte.

En deltaker kan overføre inntil 20 pst. av sin andel av aksjekapitalen/eierandelen til en arving etter loven, selv om de andre deltakerne ikke overfører noe til sine arvinger.

#### *3.3.4 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. Det samme gjelder i forhold til arvinger mv. som overtar inntil 20 pst. av den enkelte eiers andel av aksjekapitalen/selskapet.

#### *3.3.5 Aksjekapitalens/selskapskapitalens størrelse*

Aksjekapitalens pålydende i det nye selskapet må ikke settes høyere enn den laveste av følgende nettoverdier:

- skattemessig egenkapital, basert på de skattemessige inngangsverdier for overførte eiendeler (inkludert RISK-regulering på overførte aksjer, se FIN i Utv. 1998/431), 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 i Utv. 2000/1458.

I private aksjeselskap (AS) må aksjekapitalen minst være på kr 100 000, i allmenne aksjeselskap (ASA) minst kr 1 000 000.

#### *3.3.6 Tidspunkt for start av selskapsligning/deltakerligning etter nettometoden*

Skattefri overgang til selskapsligning/deltakerligning kan bare finne sted fra 1. januar i et inntektsår.

Er selskapet stiftet og melding sendt Foretaksregisteret innen 1. juli, kan selskapsligning/deltakerligning gjennomføres med virkning fra 1. januar samme år.

Forutsetningen er at det utarbeides et regnskap for selskapet fra 1. januar i omdanningsåret som inneholder inntektene og kostnadene vedrørende den overtatte virksomheten for hele inntektsåret. For aksjeselskap er det et vilkår 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. Videre må åpningsstatus i selskapet settes til verdien per 1. januar i omdanningsåret av de eiendelene som overføres til selskapet. Privatuttak foretatt før 1. juli av kontanter og andre eiendeler som omfattes av aksjeselskapets regnskap per 1. januar skal, dersom det ikke behandles som arbeidsgiveravgiftspliktig lønnsutbetaling, regnes som skattepliktig næringsinntekt for aksjonæren(e) og komme til fradrag hos aksjeselskapet.

### **3.4 Overføring av virksomhet og eiendeler**

#### **3.4.1 Hovedregel**

Hovedregelen er at all virksomhet og alle eiendeler i det foretak som omdannes i sin helhet må overføres til det nye selskapet. Hvis det foreligger én næring kan denne som hovedregel ikke splittes opp og omdannes til flere selskaper. Dette gjelder både omløpsmidler og anleggsmidler, og såvel materielle som immaterielle driftsmidler. Om unntak, se nedenfor.

Eiendeler som ikke er anskaffet som ledd i næringsvirksomheten eller er brukt i den, kan som hovedregel ikke overføres skattefritt.

Driver en skattyter flere atskilte næringsvirksomheter i et enmannsforetak, kan han velge mellom å omdanne en eller flere av næringsvirksomhetene og beholde resten i personlig eie. Skal flere atskilte næringsvirksomheter omdannes, kan han velge mellom å omdanne alle næringsvirksomhetene til ett selskap eller omdanne hver næringsvirksomhet til egne selskaper.

For deltakerlignede selskaper må omdanningen gjelde hele selskapet.

#### **3.4.2 Fast eiendom**

Fast eiendom som er driftsmiddel i den overførte næringsvirksomheten, kreves ikke overført ved omdanningen. Dersom eiendommen overføres må dette gjelde hele eiendommen, eventuelt hele næringsseksjonen(e) av seksjonert bygg.

Ikke-seksjonert egen bodel i avskrivbart bygg skal overføres når bygget overføres. Dette gjelder til tross for at den ikke-seksjonerte bodel er skilt ut av saldoen. Tidligere egen bodel må tilføres saldoen.

Fast eiendom eller seksjon i bygning som hovedsakelig er brukt privat av eieren av personlig drevet næringsvirksomhet, f.eks. til bolig, fritidseiendom o.l., kan likevel ikke overføres, se nærmere om dette nedenfor under pkt. 3.4.5 «Eiendeler brukt privat».

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 næringsvirksomhet, kan eiendommen overføres skattefritt til et annet nystiftet selskap under forutsetning av at vilkårene for øvrig er til stede/overholdes.

#### **3.4.3 Andel i selskap**

Enkeltstående andeler i selskap som deltakerlignes kan ikke alene omdannes skattefritt til en annen selskapstype. Andelen kan imidlertid overføres sammen med annen virksomhet.

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.

#### *3.4.4 Finansielle eiendeler*

Finansielle eiendeler eiet i eller utenfor virksomhet kan eier(ne) overføre til det nye selskapet, eller la være. Kundefordringer tilknyttet den omdannede næringsvirksomheten må likevel overføres til det nye selskapet. Dette vil også gjelde bonusfond i pelsdynæringen.

#### *3.4.5 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. Dette vil f.eks. gjelde enebolig, fritidseiendom, boligseksjon i bygning, bil ikke godkjent som yrkesbil og fritidsbåt.

### **3.5 Overføring av forpliktelser/gjeld**

#### *3.5.1 Forpliktelser*

Alle forpliktelser utenom pengegjeld må overføres til det nye selskapet ved skattefrie omdanning. 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.

#### *3.5.2 Gjeld*

Det er ikke stilt krav om at gjeldsposter (pengegjeld), herunder gjeld i fremmed valuta, skal overføres til det nye selskapet ved skattefrie omdanning. Eier(ne) står fritt i å overføre hele eller deler av gjelden. For aksjeselskap må det ikke overføres mer gjeld enn at aksjelovenes vilkår til minimum aksjekapital oppfylles.

### **3.6 Overføring av skatteposisjoner i det omdannede selskap/enmannsforetak**

#### *3.6.1 Hovedregel*

Selskapet må overta de skattemessige inngangsverdier på alle overførte eiendeler. Dette gjelder både for materielle og immaterielle eiendeler, herunder avskrivbare og ikke-avskrivbare driftsmidler.

Overføres aksjer til det nye selskap, overføres også RISK-beløp og rett til oppregulering av inngangsverdi per 1. januar 1992 etter overgangsreglene.

#### *3.6.2 Positiv saldo*

Aksjeselskapet/det deltakerlignede selskapet må per 1. januar i omdanningsåret opprette de samme saldoene som det omdannede enmannsforetaket/selskapet hadde.

#### *3.6.3 Gevinst- og tapskonto*

Gevinst- og tapskonto i det omdannede enmannsforetak/selskap skal overføres til det nye selskapet.

#### *3.6.4 Negativ saldo*

Negativ saldo i det omdannede selskap/enmannsforetak skal overføres til det nye selskapet.



### *3.6.5 Tom positiv saldo*

Tom positiv saldo i det omdannede selskap/enmannsforetak skal overføres til det nye selskapet.

### *3.6.6 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. stikkord «Varebeholdning».

### *3.6.7 Betinget avsatt gevinst*

Betinget avsatt gevinst oppstått ved ufrivillig realisasjon av driftsmidler i den overførte næringsvirksomheten skal overføres til det nye selskapet.

## **3.7 Skatteposisjoner hos deltakerne i det omdannede selskapet**

### *3.7.1 Underskudd*

Tidligere års underskudd i det foretak som omdannes, er i enmannsforetak tilordnet innehaver og i deltakerlignet selskap tilordnet deltaker personlig. Omdanning fra enmannsforetak til deltakerlignet selskap anses ikke som opphør av næringsvirksomhet. Underskuddet kan fremføres hos samme skattesubjekt dersom de øvrige vilkår er tilstede.

Omdanning fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap til AS eller ASA, anses som opphør av næringsvirksomhet for den tidligere innehaver av enmannsforetaket eller deltaker i deltakerlignet selskap. Underskuddet skal overføres til fremføring hos aksjeselskapet, men bare i den utstrekning underskuddet er oppstått i den omdannede næringsvirksomheten/selskapet.

Om deling av underskudd, se FIN i Utv. 1987/663. Det er ikke anledning til å velge å tilbakeføre underskudd i den omdannede næringsvirksomheten etter sktl. § 14-7. Se for øvrig stikkord «Underskudd».

### *3.7.2 Negativ personinntekt*

Deltaker som har negativ beregnet personinntekt fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap, kan ved omdanning til en annen type selskap fortsette å fremføre den negative personinntekten mot positiv beregnet personinntekt fra selskapet.

### *3.7.3 Negativ grunnrenteinntekt*

Om behandling av negativ grunnrenteinntekt, se FIN i Utv. 1999/706.

### *3.7.4 Differansesaldo*

Differansesaldoer på deltakerens hånd ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, må gjøres opp ved at beløpene overføres til deltakerens gevinst- og tapskonto, jf. FSFIN § 19-2-1 (8) bokstav b og FIN i Utv. 1994/1437.

### *3.7.5 Over-/underpris ved erverv av andel i det omdannede selskap*

Ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap skal over-/underpris ved deltakerens erverv av andel i det deltakerlignede selskap, tillegges/fradras inngangsverdien på vederlagsaksjene og vil således inngå i gevinst-/tapsberegning ved en eventuell realisasjon av aksjene, jf. FIN i Utv. 1994/1437.

### *3.7.6 Oppregulering av inngangsverdi for eiendeler som tilhører deltakerlignet selskap*

Deltaker som etter overgangsreglene i FSFIN § 10-44-1 (1) 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 i Utv. 1994/1437.

Deltaker som ved overgangsreglene i FSFIN § 10-44-1 (2) ville ha rett til skattefritak for gevinst knyttet til eiendom som tilhører selskapet, kan kreve fradrag for sin andel av selskapets gevinst på det tidspunkt selskapet realiserer eiendommen. Denne retten vil, ved skattefri omdanning fra deltakerlignet selskap til aksjeselskap, overføres til aksjeselskapet. Se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» under pkt. 9.3 «Deltakers rett til skattefritak ved selskapets realisasjon av visse eiendeler».

### ***3.8 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
- erklæring fra revisor om at overtatte eiendeler ikke er ført opp i selskapets balanse med høyere beløp enn omsetningsverdier og
- dokumentasjon for at selskapet er meldt til Foretaksregisteret i Brønnøysund innen fristen

### ***3.9 Virkning av skattefri omdanning***

#### ***3.9.1 Generelt***

En skattefri omdanning til aksjeselskap anses som opphør av den omdannede næringsvirksomheten for de tidligere næringsdrivende. Om fremføring av underskudd, se ovenfor under pkt. 3.7.1 «Underskudd».

#### ***3.9.2 Ansvar for 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.

## **4 Spesielt om andelslag**

Andelslag som i det vesentlige lignes etter samme regler som gjelder for aksjeselskap, kan omdannes til aksjeselskap uten skattemessig virkning, dersom

- eiendeler, rettigheter og forpliktelser i andelslaget overføres i sin helhet til aksjeselskapet
- andelslaget oppløses umiddelbart etter og i samme inntektsår som overføringen
- aksjeselskapet stiftes med en aksjekapital som svarer til innskutt andelskapital i andelslaget
- andelslagets ligningsmessige verdier videreføres i aksjeselskapet
- andelseiernes skattemessige verdier videreføres på aksjene
- det er full kontinuitet på eiersiden
- omdanningen gjennomføres innenfor rammen av gjeldende selskapsrettslige regler.

Se FIN i Utv. 1993/500, 1998/1395 og 1999/1329. Det kan ikke oppstilles krav om positiv skattemessig egenkapital i det nystiftede selskapet.

## **5 Inngangsverdi for vederlagsaksjer**

Om inngangsverdien for vederlagsaksjene, se «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

# **Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet**

## **1 Generelt**

Spørsmål i forbindelse med opphør av næringsvirksomhet kan være aktuelt ved ligning av enmannsforetak, deltakerlignet selskap og selskap/innretning som er eget skattesubjekt.

Nedenfor behandles ikke opphør i forbindelse med:

- dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo»
- likvidasjon av selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning» og stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og
- opphør av skatteplikt til Norge, se stikkordene om utland.

## **2 Hva regnes som opphør**

### **2.1 Generelt**

Hvorvidt skattyter har opphørt med en næringsvirksomhet beror på en helhetsvurdering hvor det bl.a. tas hensyn til aktivitetsnivået, bruttoinntekt, om driftsmidlene er solgt, tatt ut, overført til annen næringsvirksomhet 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 næringsvirksomheter, gjelder reglene om opphør for den enkelte virksomheten. Det er derfor uten betydning om skattyter fortsetter med annen næringsvirksomhet. I noen tilfeller kan det være lett å avgjøre om det er to atskilte næringsvirksomheter, 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 normalt anses som opphør av handelsnæringen. Dette gjelder også om forretningseiendommen var driftsmiddel i handelsnæringen.

Når skattyter driver en næringsvirksomhet ut året, anses den ikke for opphørt dette året.

### **2.2 Realisasjon av del av næringsvirksomhet**

Ved realisasjon av del av næringsvirksomhet anses ikke næringsvirksomheten som opphørt når skattyteren:

- fortsatt driver videre den gjenværende del av næringsvirksomheten som enmannsforetak eller
- overfører del av næringsvirksomheten til et deltakerlignet selskap hvor han selv er deltaker.

### **2.3 Driftsomlegging**

Hvorvidt en omlegging av næringsvirksomhet er så omfattende at den tidligere næringsvirksomheten må anses som opphørt, må vurderes konkret.

#### ***2.4 Bortleie av næringsvirksomhet***

Hvor skattyter leier bort driftsmidlene i en næringsvirksomhet til en annen som skal drive næringsvirksomhet, vil dette normalt anses som opphør av næringsvirksomheten for bortleieren.

I tilfeller hvor skattyter delvis opphører og delvis leier ut virksomheten, må det foretas en konkret vurdering av om næringsvirksomheten er opphørt.

#### ***2.5 Flytting av næringsvirksomhet***

Flytting av næringsvirksomhet fra et lokale til et annet anses som hovedregel ikke som opphør av næringsvirksomhet. Om momenter ved vurderingen av om det etter flytting foreligger ny virksomhet eller om den gamle virksomheten fortsetter, se stikkord «Aksjonærbidrag» under pkt. 3 «Nærmere om enkelte forhold vedrørende aksjeselskapet» og pkt. 3.5 «Selskapets virksomhet».

#### ***2.6 Opphør av skatteplikt til Norge***

Opphør av skatteplikt til Norge vil ikke isolert sett føre til at næringsvirksomheten anses opphørt, se HRD i Utv. 1998/1.

#### ***2.7 Sammenhengende næringsvirksomhet***

Når to eller flere næringsvirksomheter blir drevet slik at de kan sies å utgjøre en felles driftsenhet, anses det for å foreligge en sammenhengende næringsvirksomhet. Drives to næringsvirksomheter fullstendig uavhengig av hverandre, foreligger det ikke sammenhengende næringsvirksomhet, selv om begge næringsvirksomheter tilhører samme bransje.

Når flere næringsvirksomheter drives som en sammenhengende næringsvirksomhet, vil næringsvirksomheten ikke anses som opphørt selv om en del av den sammenhengende næringsvirksomheten er opphørt.

#### ***2.8 Midlertidig opphør***

Dersom det midlertidig ikke er drift i næringsvirksomheten ved årets utgang, må det vurderes konkret om dette skal behandles etter reglene om opphør av næringsvirksomhet. Dersom næringsvirksomhet f.eks. er sesongbetont, eller ligger nede på grunn av sykdom, anses dette ikke som opphør av næringsvirksomhet, såfremt en kan regne med at næringsvirksomheten kommer i gang igjen innen rimelig tid. Har det midlertidige opphør medført at driftsinntektene for de 3 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.

#### ***2.9 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.

#### ***2.10 Overføring fra personlig foretak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap***

Overføring av hele næringsvirksomheten fra personlig foretak eller deltakerlignet selskap til aksjeselskap er opphør av næring. Om behandling av slik overføring, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### **2.11 Oppløsning av aksjeselskap**

Senest ved oppløsning av aksjeselskap anses næringsvirksomheten som opphørt.

### **2.12 Fusjon**

Ved skattefri fusjon av to eller flere selskaper anses ikke næringsvirksomheten som opphørt når denne drives videre i det fusjonerte selskapet.

### **2.13 Fisjon**

Ved skattefri fisjon anses ikke næringsvirksomheten opphørt når minst et av selskapene overtar næringsvirksomheten eller deler av den.

### **2.14 Konkurs**

Ved konkurs opphører næringsvirksomheten for konkursdebitor dersom næringsvirksomheten i sin helhet trekkes inn i konkursboet.

### **2.15 Akkord**

Åpning av gjeldsforhandlinger/akkord anses ikke i seg selv for å være opphør av næringsvirksomheten.

### **2.16 Realisasjon av andel i deltakerlignet selskap**

Realiserer en deltaker hele sin eierandel i et deltakerlignet selskap, anses dette som opphør av næringsvirksomheten for vedkommende deltaker.

## **3 Betydning av opphør av næringsvirksomhet**

### **3.1 Driftsmidler**

#### **3.1.1 Avskrivninger**

Ved opphør av næringsvirksomhet faller adgangen til å avskrive på driftsmiddel i næringsvirksomheten bort, med mindre driftsmidlene fortsatt brukes i inntektsgivende aktivitet utenom den opphørte næringsvirksomheten. For fysiske driftsmidler og forretningsverdi (goodwill) som avskrives etter saldoreglene, gjelder dette fra og med det året virksomheten er opphørt, selv om driftsmidlet er i behold ved inntektsårets utgang. En næringsvirksomhet anses ikke opphørt vedkommende år dersom den drives ut et inntektsår. Det kan da foretas avskrivninger dette året, selv om næringsvirksomheten ikke drives året etterpå.

For driftsmidler hvor inngangsverdien fordeles til fradrag ved lineære avskrivninger eller ved en skjønnsmessig vurdering ved inntektsårets utgang, kan slik kostnadsføring foretas frem til opphørstidspunktet. Opphører næringsvirksomheten i løpet av et inntektsår, foretas kostnadsføringen for den del av året som virksomheten har vært drevet. Dette vil gjelde for:

- immaterielle driftsmidler hvor kostnadsføringen av kostpris følger reglene i sktl. § 6-10 (3) og § 14-50,
- fysiske driftsmidler som avskrives lineært i medhold av sktl. §§ 14-60 til 14-66 og § 18-6.

For immaterielle driftsmidler må det også tas standpunkt til om restverdien er tapt. Det er ikke anledning til å foreta kostnadsføring av kostprisen i år etter opphørsåret.

### *3.1.2 Oppgjør for saldoverdi*

Opphøret fører i seg selv ikke til at det skal foretas noe oppgjør for driftsmidlenes reelle verdi i forhold til saldoverdien, hverken 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 tilstede på det aktuelle tidspunkt. Dette gjelder også for samlesaldoer i saldogruppe a-d, selv om den høyere saldoverdien skyldes tap ved salg av annet driftsmiddel enn de som står igjen på saldo.

### **3.2 Inntekts-/kostnadsføring av negativ saldo, tom positiv saldo og gevinst- og tapskonto**

Opphør av næringsvirksomheten 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. Det kan da ikke avskrives på saldoen.

### **3.3 Realisasjon/uttak av driftsmidler etter opphørsåret**

#### *3.3.1 Generelt*

Ved realisasjon av driftsmidler i år etter opphørsåret i den opphørte næringsvirksomheten, skal det foretas et ordinært gevinst- og tapsoppgjør. Dette gjelder også for driftsmidler som inngikk på saldogruppe a- d.

I slike tilfeller gjelder ikke lenger reglene om direkte inntektsføring av vederlag, nedskrivning av vederlag på saldo eller overføring av gevinst/tap til gevinst- og tapskonto, men gevinst eller tap inntekts- eller fradragsføres i det året eiendomsretten opphører hos den tidligere eier.

#### *3.3.2 Inngangsverdien ved senere realisasjon/uttak/bruk av driftsmidlet*

Ved en senere realisasjon eller skattepliktig uttak av driftsmidler i den opphørte næringsvirksomheten, er det inngangsverdien på opphørstidspunktet som skal legges til grunn. Tas avskrivbart driftsmiddel i bruk i annen næringsvirksomhet 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.

### **3.4 Underskudd til fremføring**

Om virkning av opphør av næringsvirksomhet på adgangen til å fremføre underskudd i den tidligere næringsvirksomheten, se stikkord «Underskudd».

### **3.5 Regnskapsplikt**

Om opphør av regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### **3.6 Tidfesting av inntekter og kostnader**

For inntektsår etter opphørsåret for næringsvirksomheten, skal personlige skattytere inntekts- og kostnadsføre etter realisasjonsprinsippet, ikke etter reglene i sktl. § 14-4 og § 14-5.

Aksjeselskap har fortsatt full regnskapsplikt etter opphør av virksomhet og skal inntekt-/kostnadsføre etter reglene i sktl. § 14-4 og § 14-5. Det samme gjelder for deltakerlignet selskap som har regnskapsplikt etter rl. § 1-2, 1. ledd nr. 4.

### **3.7 Deltakerlignet selskap**

Om konsekvenser av opphør av næringsvirksomhet i deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

### **3.8 Uttak av driftsmidler**

Om skatteplikt ved uttak av driftsmidler, enten dette skjer i forbindelse med opphøret eller senere, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

## **Opphavsretter**

*Sktl. § 4-2 (1) e og § 5-20 (1) bokstav c og d.*

### **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. Derimot skal verdien formuesbeskattes hos en skattyter som har ervervet opphavsretten ved kjøp, arv e.l.

### **3 Inntekten**

#### **3.1 Opphavsmannen**

Inntekt ved utnyttelse av opphavsrett er alltid skattepliktig for opphavsmannen. Dette gjelder enten inntekten erverves suksessivt eller som engangsvederlag. Om fordeling av personinntekten over tre år i visse tilfeller, se stikkord «Personinntekt - åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

Om fradragrett for kostnader i forbindelse med selvutviklede opphavsretter, se stikkord «Utviklings- og forskningskostnader».

#### **3.2 Arvinger**

Inntekt av arvede opphavsretter er skattepliktig i den utstrekning inntekten overstiger inngangsverdien ved arvefallet. Dette gjelder både gevinst på kontrakter opphavsmannen selv har inngått og gevinst på kontrakter arvingene har inngått, jf. HRD i Utv. 1982/572. Om inngangsverdien ved arvefallet, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

#### **3.3 Avskrivning**

Om adgang til å avskrive opphavsretter, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

## Opplysningsplikt om egne forhold

- *Lignl. kap. 4.*
- *Forskrift av 23. desember 1983 nr. 1840 om særskilt oppgaveplikt for lønn til barn fra foreldres bedrift mv. (lignl.).*
- *Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1970 om fritak for plikten til å levere selvangivelse til andre kommuner enn bostedskommunen. (lignl.).*
- *Forskrift av 5. mars 1984 nr. 1255 om Plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjon for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).*
- *Forskrift av 4. desember 1984 nr. 2280 om Fritak for plikt til å sende årsoppgjør ved utleie av fast eiendom (lignl.).*
- *Forskrift av 24. oktober 1988 nr. 844 om Adgang til å innsende datautskrift som erstatning for ligningsskjema (lignl.).*
- *Forskrift av 4. desember 1992 nr. 1009 om Oppgave over konti i utenlandsk bank (lignl.).*
- *Forskrift av 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.).*
- *Forskrift av 7. april 1995 nr. 360 om Utenlandsoppgave (lignl.).*
- *Forskrift av 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse (lignl.).*
- *Forskrift av 2. februar 2001 nr. 103 om prøvedrift med elektronisk oppgaveinnlevering for næringsdrivende.*

### 1 Generelt

Enhver skattyter plikter å bidra til at hans skatteplikt i rett tid blir klarlagt og oppfylt. Om plikt til å levere selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

Om plikt til å levere selskapsoppgave for selskap og sameie som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Nærmere regler om skattyterens opplysningsplikt under selve ligningsbehandlingen finnes i lignl. § 4-8 og § 4-9. Nedenfor behandles de oppgaver som skal leveres sammen med selvangivelsen eller selskapsoppgaven.

På [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no) finnes mange av blankettene/skjemaene, samt en oversikt over alle blankettene/skjemaene.

### 2 Næringsoppgave mv.

#### 2.1 Generelt

Alle som driver næringsvirksomhet plikter uoppfordret å sende inn næringsoppgave sammen med selvangivelsen. Til dette benyttes ulike næringsoppgaver utarbeidet av SKD, se nedenfor. Det skal også sendes utskrift av konti som har betydning for vurderingen av årsoppgjøret.

Det er fastsatt næringsoppgave for:

- Aksjeselskaper og andre næringsdrivende som utarbeider årsregnskap etter Blankett RF-



regnskapsl. («Næringsoppgave 2»)	1167
- Næringsdrivende med begrenset regnskapsplikt («Næringsoppgave 1»)	Blankett RF-1175
- Forsikringsselskaper mv. («Næringsoppgave 3»)	Blankett RF-1170
- banker, finansieringsforetak mv. («Næringsoppgave 4»)	Blankett RF-1173

Det er fastsatt særskilte oppgaver for:

- jordbruk, gartneri o.l.	Blankett RF-1007
- beregning av næringsinntekt for lottfiske	Blankett RF-1213
- Pelsdyrgårder	Blankett RF-1203
- Reindrift	Blankett RF-1071
- Skogbruk	Blankett RF-1011
- skogsvirke for salg	Blankett RF-1180
- Billedkunst	Blankett RF-1242
- rederier som beskattes etter sktl. §§ 8-10 flg	Blankett RF-1190 og RF-1184

## **2.2 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:

- fritidsbolig som skal prosentlignes,
- boligeiendom som fortsatt skal prosentlignes, eller
- utleie som er tatt med i en næringsoppgave.

«Årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom», RF-1189, likestilles med næringsoppgave, selv om det ikke er næringsvirksomhet å leie ut eiendommen, jf. lignl. § 4-4 nr. 1.

## **3 Tilleggsskjema**

Det er fastsatt tilleggsskjema for:

- Avstemming av egenkapital (pliktig for skattytere som leverer årsregnskap)	Blankett RF-1052
- Deltakernes formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.	Blankett RF-1221
- Deltakernes formue og inntekt i kommandittselskaper	Blankett RF-1228
- Kontrolloppstilling registrerte og innberettede beløp	Blankett RF-1022
- Opplysninger om transaksjoner og mellomværende med konsernselskap mv.	Blankett RF-1194
- Individuelle poster ved overgang til nettoligning	Blankett RF-1230
- Beregning av personinntekt	Blankett RF-1224
- Aksjonærbeskatningen - formular nr. 2	Blankett RF-1001

- Aksjonærbeskatningen - formular nr. 3	Blankett RF-1002
- Aksjonærbeskatningen - formular nr. 4	Blankett RF-1003
- Beregning av RISK for aksjeselskaper	Blankett RF-1239
- Beregning av justeringsfaktor ved omfordeling av RISK-beløp	Blankett RF-1240
- krav om gjennomgående RISK for morselskap i RISK-konsern	Blankett RF-1238
- Spesifikasjon av forskjeller mellom regnskapsmessige og skattemessige verdier	Blankett RF-1217
- Rederiselskaper	Blankett RF-1192-1194
	Blankett RF-1186
	Blankett RF-1196
- Kraftverk	Blankett RF-1151
	Blankett RF-1152
	Blankett RF-1153
	Blankett RF-1157
	Blankett RF-1161
- jordbruk, gartneri og skogbruk	Blankett RF-1012
- frukt og bær dyrkere (pliktes bare levert når ligningsmyndighetene i det enkelte tilfelle krever det)	Blankett RF-1123
- drosje- og lastebilnæring	Blankett RF-1223
- Overnattings- og serveringssteder med skjenkerett for øl, vin og brennevin	Blankett RF-1122

## 4 Andre skjemaer

### 4.1 Generelt

Det er fastsatt enkelte andre skjemaer:

- For skattyter som krever fradrag for avskrivninger på driftsmidler er det fastsatt skjema RF- 1084 (avskrivningsskjema). Skjemaet pliktes også levert av alle som fremfører negativ saldo eller har driftsmidler på saldo som står i null. Unntak gjelder for jord- og skogbruk, gartneri, pelsdyrhold, reindrift og foredling av skogsvirke for salg.
- Skjema for gevinst- og tapskonto (RF 1219).
- For skattytere som krever fradrag for bilkostnader eller mottar bilgodtgjørelse er det fastsatt særskilt blankett RF-1125 (bilskjemaet). Nærmere om hvem som plikter å utfylle dette, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader».
- For alle som krever særskilt fradrag i forbindelse med inntekter av fiske og/eller fangst, blankett RF-1213.
- For jord- hage- og skogbrukere er det fastsatt en egen kostprisoppgave til bruk ved oppsetting av første gangs status i forbindelse med overtakelse av landbrukseiendom, skjema RF-1013.
- Det er fastsatt spesifikasjonsskjema (RF-1006) for skattytere som har:
  - bankinnskudd
  - norske ihendehaverobligasjoner
  - aksjer i norske selskaper og aksjefond

- utestående fordringer
- gjeld
- gjeldsrenter
- For skattytere som har realisert aksjer er det fastsatt blankett RF-1061.
- Kombinert årsoppgave for arbeidsgiveravgift og følgeskriv til lønns- og trekkoppgaven, blankett RF-1025, pliktes utfylt av alle som har hatt oppgavepliktige lønnsutbetalinger i løpet av inntektsåret. Se stikkord «Lønnsoppgaveplikt». Om unntak i visse tilfeller for lønnet arbeid i privat bolig og fritidsbolig, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».
- Særskilt oppgave over lønn og annen godtgjørelse til ektefelle og barn, blankett RF-1160. Dette er aktuelt for:
  - selvstendig næringsdrivende (enmannsforetak)
  - selskap med høyst fem ansvarlige deltakere (ANS)
  - aksjeselskap hvor en av aksjonærene eier mer enn 50 pst. av aksjene
- Særskilt skjema for aksjonærbidrag - opplysninger om innbetalt bidrag, blankett RF-1207
- Særskilt skjema for aksjonærbidrag - beregning av underskudd, blankett RF-1205

## 5 Utland

### 5.1 Utenlandsoppgave

Utenlandsoppgave (RF-1060) skal leveres av skattytere som direkte eller indirekte har minst 10 pst. eierinteresse eller bestemmende innflytelse i utenlandsk selskap eller innretning.

Utenlandsoppgave (begrenset til postene 1, 2, 3 og 8) skal også leveres av skattytere som har mindre enn 10 pst. direkte eierinteresse i utenlandsk aksjeselskap eller likestilt selskap eller sammenslutning hjemmehørende i lavskatteland. Dette gjelder også skattytere som alene eller sammen med andre skattytere bosatt eller hjemmehørende i Norge har bestemmende innflytelse over slikt selskap eller selvstendig innretning eller formuesmasse hjemmehørende i et lavskatteland.

Skattyter plikter likevel ikke å levere utenlandsoppgave dersom vedkommende:

- bare har indirekte eierinteresser som utgjør mindre enn 50 pst. i selskap eller innretning som ikke er hjemmehørende i lavskatteland og skattyter heller ikke har bestemmende innflytelse i selskapet
- rapporterer eierinteressen i utenlandsk deltakerlignet selskap i sitt årsregnskap iht. bestemmelsene i regnskapsloven
- har eierinteresse gjennom norsk deltakerlignet selskap og dette selskap leverer fellesoppgave for deltakerne
- sender næringsoppgave mv. for selskapets virksomhet til Sentralskattekontoret for storbedrifter eller
- når det tidligere er levert utenlandsoppgaver og eierandelen og innflytelsen er uendret og skattyter:
  - har mindre enn 10 pst. direkte eierinteresse i utenlandsk aksjeselskap eller likestilt selskap eller sammenslutning hjemmehørende i et lavskatteland
  - bare sammen med andre skattytere bosatt eller hjemmehørende i Norge har bestemmende innflytelse i selskap, selvstendig innretning eller formuesmasse i et lavskatteland
  - alene har bestemmende innflytelse over en formuesmasse i et lavskatteland

Utenlandsoppgaven skal leveres til SKD i tre eksemplarer innen utgangen av august i året etter inntektsåret.

### **5.2 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 utenlandsoppgave med opplysninger om innestående på kontoen ved årets begynnelse og slutt, eventuelt ved kontoens opprettelse og/eller avslutning, samt avkastning på kontoen i året. Selskaper mv. skal levere slike opplysninger på Norges Banks månedsoppgave (skjema 2 A) for desember samt for den måned en konto er opprettet eller avsluttet. Personlige skattytere skal levere slike opplysninger på skjema RF-1231 som erstatter det tidligere skjema 3A fra Norges Bank.

### **5.3 Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)**

Om deltakernes opplysningsplikt, se forskrift av 15. mars 1993 om oppgaveplikt for norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv. og norske deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland. Det er fastsatt egne skjema for deltakere i NOKUS-selskap (RF-1245 og RF-1246).

### **5.4 Spesifikasjon av formue/gjeld og inntekt/fradrag med tilknytning til utlandet**

For skattytere som har formue/gjeld og/eller inntekt/fradrag med tilknytning til utlandet, er det fastsatt spesifikasjonsskjema (RF-1231.)

### **5.5 Spesifikasjon av utenlandske aksjer og ihendehaverobligasjoner mv.**

For skattytere som har utenlandske aksjer og ihendehaverobligasjoner, er det fastsatt spesifikasjonsskjema (RF-1232).

### **5.6 Skjema for forebyggelse av dobbeltbeskatning**

#### **5.6.1 Kreditfradrag**

Det er fastsatt følgende skjema for skattytere som krever fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet:

- Fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditfradrag) for lønnsinntakere, pensjonister og personlig næringsdrivende (RF-1147)
- Fradrag i norsk skatt for skatt betalt i utlandet (kreditfradrag) for aksjeselskaper mv. og deltakerlignede selskaper (RF-1145)
- Tilleggsskjema til RF-1145 og RF-1147 om kreditfradrag (RF-1149)

#### **5.6.2 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 «Nedsettelse av inntektsskatt på lønn og pensjon etter den alternative fordelingsmetoden» (RF-1150).

## **6 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 10 000 eller mer i, Norsk Tipping A/S (herunder Lotto, Viking Lotto, Tipping, Oddsen), Rikstoto mv., Den norske stats premielån, utlodning som omfattes av lov om lotterier mv. av 24. februar 1995 nr. 11, 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 Statens Lånekasse for utdanning.

Se forskrift av 5. mars 1984 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen.

### **6.1 Egenoppgave vedrørende fritidsbolig**

Ved overtakelse, overdragelse, utleie, nybygging, påkostning mv. av fritidsbolig til eget bruk og tomt som ikke gir inntekt, når slik eiendom ligger i en kommune som hører til et annet ligningskontor enn ligningskontoret for bostedskommunen, skal det gis opplysninger om dette til ligningskontoret for eiendomskommunen. Personlige skattytere kan gjøre dette på «Egenoppgave» (RF-1142), eller med brev, dersom skattyteren ikke av andre grunner plikter å levere selvangivelse til vedkommende ligningskontor.

### **7 Datautskrift til erstatning for skjema**

Det er adgang til å benytte datautskrift i stedet for skjema fastsatt av SKD med hjemmel i lignl. § 4-3 nr. 3, § 4-4 nr. 7 og § 6-16 bokstav b. Se SKD forskrift av 24. oktober 1988 nr. 844 (lignl.).

Dette innebærer at tilnærmet alle skjema fastsatt av SKD kan erstattes med datautskrifter, også de fleste kontrollopgaver, dersom datautskriftene oppfyller kravene nedenfor.

«Lønns- og trekkoppgave» (RF-1023, 1024, 1026 og 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 SKD' s skjema 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 og
- være av tilnærmet samme format.

Det skal fremgå av datautskriftens overskrift at den er en datautskrift. Datautskrifter som erstatter doble skjema (A-3 format) kan leveres i A-4 format, når hvert ark inneholder opplysninger om skattyters navn, skjemanavn og årstall.

Finner ligningsmyndighetene at innsendt datautskrift ikke tilfredsstillende de ovennevnte krav, kan det fastsatte skjemaet kreves innsendt i utfyllt stand.

### **7.1 Spesielt om selvangivelse**

De som får tilsendt selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister kan ikke levere datautskrift for selvangivelsen, men må enten levere originalen i undertegnet stand, eller bekrefte den elektronisk på forskriftsmessig måte ved hjelp av telefon eller internett.

Leveres «Selvangivelse for aksjeselskaper, verdipapirfond, banker mv.» (RF- 1028), «Selvangivelse for næringsdrivende mv.» (RF-1027), «Selskapsoppgave for ansvarlige selskap mv.» (RF-1215) og «Selskapsoppgave for kommandittselskaper mv.» (RF-1226), som datautskrift, må den undertegnede datautskriften i så fall være lagt inn i det originale skjemaet og identifikasjonsrubrikken på side 1 i det originale skjema være fylt ut.

## **8 Elektronisk levering av selvangivelsen for næringsdrivende**

Fra 2002 har alle næringsdrivende anledning til å levere selvangivelse elektronisk.

# **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 selv, 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. Dette er nærmere omtalt under.

I Utv. 1976/109 er uttalt:

*«Finansdepartementet har fra forskjellige hold mottatt forespørsler om hvilke regler som gjelder for fradrag ved inntektslikningen 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/pensjonærer i alders- og sykehjem (pleiehjem) mv.**

*Sktl. § 2-12 bokstav b og § 15-4.*

## **1 Skattested**

Pasienter/pensjonærer 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.

## **2 Skattekasse 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). Dersom vilkårene ellers er til stede, lignes den hjemmeværende ektefelle i klasse 2 som enslig forsørger. Det forekommer tilfeller hvor det likevel lønner seg for ektefellene med felles ligning og fordeling av skatten. Denne ligningsmåten bør da benyttes. Dette gjelder selv om de er bosatt i forskjellige kommuner.

Når det i slike tilfeller er gitt ektefelle- og eventuelt barnetillegg til pensjonen etter ftrl. § 3-28, antas hjemmeværende ektefelle å skulle skattlegges for dette som om det var vedkommendes egen pensjon. Ektefelle- og barnetillegget svarer i disse tilfeller til etterlattepensjon. Minstefradraget antas derfor å skulle beregnes særskilt i ektefellens og det enkelte barns andel av beløpet. I noen tilfeller vil ektefelle- og barnetillegg være utbetalt til hjemmeværende, mens det i andre tilfeller kan være utbetalt sammen med pensjonistens egen pensjon. Ligning av ektefellen gjennomføres som nevnt ovenfor, uansett hvordan beløpene er utbetalt og innberettet.

## **3 Særfradrag**

### **3.1 Alder, uførhet mv**

Bor begge ektefeller på samme institusjon gis særfradrag for alder, uførhet mv. etter de vanlige regler for ektefeller.

Er bare den ene ektefellen i varig forpleining mens den andre bor hjemme, fastsettes særfradrag særskilt 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.

### **3.2 Store kostnader ved sykdom**

Merkostnader til opphold i alders- eller sykehjem gir ikke rett til særfradrag for store kostnader ved sykdom. Har pensjonæren andre kostnader ved sykdom, må det vurderes om vedkommende skal ha særfradrag på grunnlag av disse kostnadene. Pensjonærer i alders- og sykehjem anses ikke å ha merkostnader i forbindelse med sukkersyke med mindre disse blir sannsynliggjort.

## **4 Inntekt**

### **4.1 Aldershjem/sykehjem**

For skattytere som bor i aldershjem eller sykehjem (pleiehjem), skal bruttopensjonen lønnsinnberettes og skatlegges.

### **4.2 Psykiatriske sykehus**

Pasienter med langvarig opphold i psykiatrisk sykehus blir trukket i sin pensjon fra folketrygden til delvis dekning av det offentliges kostnader. Pasienten vil selv få utbetalt en del av pensjonen («lommepenger»). Denne del av pensjonen vil i alle fall utgjøre 25 pst. av grunnbeløpet og 10 pst. av eventuell tilleggspensjon.

I lønnsoppgaven fra trygdekontoret vil bare være innberettet det beløp som er utbetalt pasienten. Bare den innberettede del av pensjonen er skattepliktig.

# **Pelsdyr**

*Sktl. § 8-1 (1) a og (2) og § 14-22. FSFIN § 8-1. Takseringsreglene § 3-1-3 «Varelager, Buskap og Oppdrettsfisk».*

## **1 Regnskapsplikt**

Om regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt»

## **2 Næringsoppgave**

### **2.1 Generelt**

Alle som driver pelsdyrdrift skal levere næringsoppgave til ligningsmyndighetene.

Skattyter som har inntående midler på konto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om næringsvirksomheten ellers er opphørt.

Enmannsforetak og deltakerlignet selskap kan ved innlevering av selvangivelse/selskapsoppgave for inntektsåret 2002 velge om de vil nytte «Næringsoppgave for pelsdyrnæringen» (RF-1203) eller «Næringsoppgave 1» (RF-1175) med tilleggsskjema (RF-1177).

Aksjeselskap skal levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167).

### **2.2 Flytting av næringsvirksomhet**

Blir næringsvirksomhet flyttet til annen kommune i løpet av inntektsåret, må det leveres særskilt næringsoppgave for næringsvirksomheten i hver av de to kommunene, se nedenfor. Dette gjelder ikke etterskuddspliktige skattytere.

## **3 Skattestedet**

For personlige skattytere er drift av pelsdyrgård underlagt bestemmelsene om stedbunden beskatning, se stikkord «Skattestedet».

## **4 Formue**

### **4.1 Pelsdyrgård**



Det må påses at pelsdyrgården, dvs. enklere bygg med bur og gjerder, ikke kommer med både i ligningsverdien for den faste eiendommen og som løse driftsmidler. Formuesverdien av driftsløstøre settes normalt lik saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Dersom skattyteren påviser at den samlede omsetningsverdi av driftsmidlene er lavere enn saldoverdien, legges omsetningsverdien til grunn.

#### **4.2 Dyr og skinn**

Verdien av dyr og skinn settes til tilvirkningsverdi etter normalsatser fastsatt som takseringsregel. Se gul del bak i boken.

#### **4.3 Fôrlager**

Innkjøpt fôrlager verdsettes etter vanlige regler, se stikkord «Varebeholdning».

#### **4.4 Bonusfond**

Kontrolloppgaven inneholder saldo per 31. desember: «Ny saldo ubeskattet», «Avsetn. renter for beskatning» og «Ny saldo beskattet».

#### **4.5 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond**

Innestående i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond, inklusive godskrevne renter, skal medtas i formuen. Se for øvrig nedenfor under pkt. 9 «Pelsdyrnæringens Markedsutjevningssfond».

#### **4.6 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlag**

Om økning av formuesverdi der det er fastsatt høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» og takseringsreglene § 2-1-5 «Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de ligningsmessige formuesverdier».

### **5 Tidfesting av inntekter og kostnader**

#### **5.1 Enmannsforetak og deltakerlignede selskap**

Ved ligning av pelsdyrnæring i enmannsforetak eller deltakerlignet selskap, legges de vanlige regler til grunn for tidfestingen, med følgende særskilte unntak:

- innkjøpte dyr kostnadsføres i innkjøpsåret eller nedskrives over flere år, se nedenfor
- tilvekst av dyr regnes ikke som inntekt og
- tilvirkningsverdien av skinn tas til inntekt det år skinnen markedsføres, selv om det ikke er solgt, se nedenfor.

Se ellers nedenfor under avsnittet pkt. 8 «Bonusfond Oslo Skinnauksjoner».

##### **5.1.1 Overføring av dyr eller skinn til annen kommune**

Dyr eller skinn regnes som solgt for deres antatte verdi, når de blir overført til annen kommune i forbindelse med flytting av næringsvirksomheten. Dette gjelder også for dyr som settes bort i pensjon.

Dyr eller skinn skal føres til inntekt i fraflyttingskommunen og behandles som innkjøpte dyr eller skinn i tilflyttingskommunen. For personlige næringsdrivende bør det innrømmes en rask nedskrivning av overførte dyr, se Utv. 1965/293.

#### **5.2 Aksjeselskaper mv**

For aksjeselskaper mv. gjelder ikke de særskilte unntak for ligning av pelsdyrnæring. Endring i beholdning av dyr og skinn skal påvirke inntekten. Dette gjelder også skinn på lager hos selskapet.

### **5.3 Realisasjon av driftsmidler**

Om tidfesting ved inntektsføring av vederlag/gevinst eller kostnadsføring av tap ved realisasjon av driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler.

### **5.4 Ufrivillig realisasjon**

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av pelsdyrgård og/eller pelsdyrbestand, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

## **6 Beholdningers innvirkning på inntekten**

### **6.1 Enmannsforetak og deltakerlignede selskap**

Verdiendring i pelsdyrbesetning påvirker ikke inntekten for enmannsforetak eller deltakerlignede selskap, jf. sktl. § 8-1 (1) a. Dette gjelder selv om en/flere av deltakerne er et aksjeselskap.

#### **6.1.1 Markedsførte skinn**

Markedsførte skinn skal alltid tas med ved fastsettelsen av inntekten. SKD fastsetter årlig normalsatser for verdsettelse av markedsførte skinn. Satsene er de samme som nyttes ved fastsettelsen av formuen. Skinn anses markedsført når de er levert for salg til skinnauksjonene.

#### **6.1.2 Innkjøpte dyr**

Nyinnkjøpte dyr som bare tjener til vedlikehold av den eksisterende bestand, kan kostnadsføres i året. Må bestanden av dyr nedpelses, f.eks. pga smittsom sykdom, kan kjøpesummen for ny besetning inntil samme antall som tidligere kostnadsføres direkte. I alle andre tilfeller skal innkjøpte dyr føres opp som beholdning og nedskrives. Nedskrivning godkjennes normalt med 20 pst. av kostprisen. I næringsoppgaven for pelsdyrligning skal nedskrivningen (kostnadsfordelingen) være fratrukket ved fastsettelse av besetningens verdi ved årets utgang, og påvirker dermed fastsettelsen av inntekten, men ikke formuesverdien av dyrene.

### **6.2 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 brukes. Se gul del bak i boken.

### **6.3 Verdsettelse 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 stikkord «Varebeholdning».

## **7 Avskrivning**

Pelsdyrgårder (enkle skur) avskrives med sats inntil 8 % i saldogruppe «bygg og anlegg» (sktl. § 14-41 (1) h) som «bygg med så enkel konstruksjon at det må antas å ha en brukstid på ikke over 20 år fra oppføringen» (sktl. § 14-43 (2)).

Pelsdyrhaller avskrives med inntil 4 pst.

Se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om kostnadsføring/nedskrivning av kjøpesummen for pelsdyr, se foran.

## **8 Bonusfond Oslo Skinnauksjoner**

Det er ikke foretatt avsetning på bonusfond etter 1987. Ordningen er derfor i ferd med å bli avvirket.

### **8.1 Bonusåret**

Bonusåret følger kalenderåret.

### **8.2 Tidfesting**

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.

#### **8.2.1 Renter**

Renteberegningen skjer per 31. desember.

Fram til inntektsåret 1990 har også renter på bonusfondet blitt skattlagt i uttaksåret, og kommet med som virksomhetsinntekt. Denne praksis 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 det gjenstår i fondet godskrevne renter og bonus fra før 1. januar 1990 som tidligere ikke er kommet til beskatning, skal alle uttak anses å gjelde ubeskattede beløp.

#### **8.2.2 Dødsfall**

Avdøde skattlegges for midler innestående på bonusfond i den utstrekning vedkommende ved dødsfallet hadde anledning til å heve beløpet.

## **9 Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond**

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond 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 utjevningssprisen, heve beløp fra konto med kreditsaldo etter bestemte regler i vedtektene for fondet. Innbetaling for å dekke debetsaldo er fradragsberettiget som kostnad i pelsdyrnæringen.

### **9.1 Tidfesting**

#### **9.1.1 Generelt**

I FSFIN § 8-1 er det fastsatt særskilte regler om skattevirkninger ved ut- og innbetaling på markedsutjevningsskonto i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond.

#### **9.1.2 Innskudd**

Innskudd i Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond er fradragsberettiget i det år innskuddet finner sted, jf. post 223 i næringsoppgaven. Dette skjer som trekk i skinnavregning eller ved dekning av debetsaldo ved opphør.

### *9.1.3 Utbetaling*

Utbetaling fra fondet skattlegges det år utbetalingen finner sted som inntekt av pelsdyrnæring, jf. post 307 i næringsoppgaven. Dette skjer normalt som tillegg på avregningen for solgte skinn.

### *9.1.4 Renter*

Renter som godskrives markedsutjevningfondet inntektsbeskattes først ved utbetaling, og kommer med som virksomhetsinntekt.

## **9.2 Opphør av medlemskap**

### *9.2.1 Pensjonsalder*

Rest på konto skal skattlegges senest det tiende inntektsår etter at skattyter har tatt ut full alderspensjon fra folketrygden dersom beløpet ikke er skattlagt tidligere etter andre regler.

### *9.2.2 Opphør av næringsvirksomhet/utmelding*

Ved opphør av pelsdyrdrift (f.eks. ved generasjonsskifte) eller ved utmelding av fondet før oppnådd pensjonsalder, skal ubeskattet rest på konto skattlegges i sin helhet det femte inntektsår etter opphør/utmelding uansett om vedkommende i mellomtiden har passert pensjonsalderen. For aksjeselskap må ubeskattet rest på konto likevel tas til inntekt senest i det år selskapet likvideres.

### *9.2.3 Overgang til aksjeselskap*

Om behandling av fond ved overgang til eget aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

### *9.2.4 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.

### *9.2.5 Deltaker i ansvarlig selskap*

Deltaker i ansvarlig selskap som går ut av næringsvirksomheten ved dødsfall eller på annen måte, får frigjort fondsmidler med en forholdsmessig del av det som selskapet har innestående. Skattlegging foretas etter de vanlige regler ovenfor.

## **9.3 Næringsoppgave**

Skattyter som har innestående midler på markedsutjevningkonto, eller har gjeld til fondet, skal alltid levere utfylt næringsoppgave selv om næringsvirksomheten ellers er opphørt. Inntekten skattlegges som alminnelig inntekt.

## **9.4 Oppgaveplikt**

Pelsdyrnæringens Markedsutjevningfond skal ukrevet sende årsoppgave over medlemskontienes saldi og bevegelse til ligningskontoret for de kommuner der det enkelte medlem har drevet pelsdyrnæring.

## **10 Jordbruksfradrag**

Om jordbruksfradrag, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 11 «Jordbruksfradrag».

# **Pendlere - skattemessig bosted**

Om skattemessig bosted for pendlere, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

Om merkostnader ved arbeidsopphold utenfor hjemmet, se stikkordene om merkostnader.

Om skattestedet for personer, herunder pendlere, se stikkord «Skattestedet».

## Pensjon - allment

### 1 Generelt

Under dette stikkord behandles bare avtaler som behandles som pensjon i forhold til skattereglene. Om livrenter som ikke behandles som pensjon i forhold til skattereglene, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)».

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 pensjon:

- avtale inngått av arbeidsgiver til fordel for ansatte, med utbetaling av pensjonen direkte fra arbeidsgiver (pensjon over drift) eller fra forsikringsselskap, pensjonskasse mv. (pensjon sikret ved premie og tilskudd).
- avtale inngått av den berettigede selv direkte med f.eks. et forsikringsselskap. En slik avtale kan være en avtale om utbetaling av livrenter som ikke behandles skattemessig som pensjon eller en individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Se henholdsvis stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)» og «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».
- avtale om pensjon ved salg av virksomhet og/eller fast eiendom. Om grensen mellom pensjon og vederlag, se stikkord «Inngangsverdi».

Når ytelser skattemessig skal behandles som pensjon er utbetalingen personinntekt, og det skal beregnes trygdeavgift med lav sats. Se for øvrig stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser».

### 2 Pensjon direkte utbetalt av arbeidsgiver (pensjon over driften)

Om pensjon i arbeidsforhold som utbetales direkte av arbeidsgiver (pensjon over driften), se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften».

### 3 Spesielt om arbeidsgiverfinansiert pensjon sikret ved premie og/eller tilskudd

Arbeidsgiver kan for sine ansatte inngå pensjonsavtale sikret ved premie og/eller tilskudd etter foretakspensjonsloven og innskuddspensjonsloven.

Foretakspensjonsloven inneholder to ulike hovedprinsipper for opptjening av rett til pensjon:

- ytelsesbasert pensjon, eller
- engangsbetalt alderspensjon

Se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon».

Avtale etter innskuddspensjonsloven er i utgangspunktet en pensjonsspareavtale hvor pensjonen som utbetales er et resultat av innskutte midler og avkastningen på disse. Avtale etter innskuddspensjonsloven kan eventuelt inngås i kombinasjon med visse elementer fra foretakspensjonsloven. Se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

Om overgangsordninger for eksisterende avtaler om tjenstepensjonsforsikring etter skatteloven (TPES), se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» under pkt. 6 «Arbeidsgiveravgift».

Ved Besl. O. nr. 43 (2001-2002) ble det vedtatt at det i en viss utstrekning skulle være adgang til å inngå avtale om foretakspensjon og innskuddspensjon for samme arbeidstaker (kombinert ordning). Endringene hadde ikke trådt i kraft da redaksjonen avsluttet sitt arbeide. Arbeidsgiveren kan ha forskjellige ordninger for forskjellige arbeidstakere (parallele ordninger). Derimot er det ikke adgang til å inngå avtale om foretakspensjon og innskuddspensjon for samme arbeidstaker (kombinert ordning).

#### **4 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 av 25. september 1992 nr. 107 om kommuner og fylkeskommuner (kommuneloven) § 24, gis fra og med 2002 til:

- foretak som har eller har hatt kommunal, herunder fylkeskommunal, eierandel eller
- foretak med nær tilknytning til kommune eller fylkeskommune.

Det skal fremgå av premiekvitteringer mv. og oppgaver til ligningsmyndighetene at dokumentene gjelder slik pensjonsordning.

## **Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)**

- *Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-40 (5) og (6), § 6-47 c og d og § 10-30 (4).*
- *FSFIN § 5-43 og § 6-47.*
- *Lignl. § 6-6, 1. ledd bokstav f, § 6-7, 2. ledd, § 6-16, 1. ledd bokstav c.*
- *SSV § 3-7.*

### **1 Generelt**

Individuell pensjonsavtale etter skatteloven kan enten være:

- pensjonsforsikringsavtale eller
- pensjonsspareavtale.

Det er i FSFIN § 6-47 gitt regler om hva en slik individuell pensjonsavtale kan og skal inneholde. En individuell pensjonsavtale som er inngått i overensstemmelse med disse regler, følger skattereglene nedenfor. Selskap som skattyteren inngår individuell pensjonsavtale etter skatteloven med, har ansvar for at avtalen er i samsvar med forskriften. Selskapet skal påføre betegnelsen «Individuell pensjonsavtale etter skatteloven» på forsikringsbeviset eller dokumentet for pensjonsspareavtalen. Samme betegnelsen skal fremgå av kvittering og

årsoppgave til rettighetshaver og alle meldinger til ligningsmyndighetene. Når slik betegnelse er benyttet kan ligningsmyndighetene legge til grunn at det er en IPA.

## **2 Hvilke skattytere kan inngå avtale**

Individuell pensjonsavtale etter skatteloven kan bare inngås av enkeltpersoner som har fylt 18 år. Denne aldersgrensen gjelder ikke ved reinvestering av beløp utbetalt i forbindelse med dødsfall. Det er ingen øvre aldersgrense for den som inngår individuell pensjonsavtale etter skatteloven.

## **3 Hvilke selskaper kan tilby avtale**

### ***3.1 Pensjonsforsikringsavtale***

Pensjonsforsikringsavtale kan bare inngås med:

- selskap som har tillatelse til å drive livsforsikringsvirksomhet etter lov av 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet §§ 2-1 og 2-4 første ledd
- filial i Norge av livsforsikringsselskap med hovedsete i annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. Om hva som anses som filial se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven).
- pensjonskasse som etter særlig tillatelse fra Kredittilsynet kan inngå individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven, når tillatelse til å tegne slike avtaler er gitt før 25. september 1997.

### ***3.2 Pensjonsspareavtale***

Pensjonsspareavtale kan bare inngås med:

- bankvirksomhet etter lov av 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker § 2 første eller fjerde ledd
- bankvirksomhet etter lov av 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker § 8 første eller annet ledd, herunder Postbanken
- livsforsikringsvirksomhet etter lov av 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet §§ 2-1 og 2-4 første ledd
- verdipapirfondforvaltning etter lov av 12. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond §§ 1-3 fjerde ledd og 2-2
- filial i Norge av foretak med hovedsete i annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde og som driver tilsvarende virksomhet som nevnt i punktene ovenfor.

## **4 Flytting av midler**

### ***4.1 Generelt***

Rettighetshaver kan, uten at det får skattemessige konsekvenser, overføre midlene i en IPA til et annet selskap som fyller vilkårene for å inngå pensjonsavtale. Overføring av midler kan bare skje til ny avtale av samme type, det vil si at midler tilknyttet en spareavtale ikke kan overføres til en forsikringsavtale eller omvendt. Videre må flyttingen omfatte alle midlene knyttet til den opprinnelige avtalen. Den nye avtalen må gi rett til de samme ytelsene mv.

### ***4.2 Spesielt om pensjonsspareavtale i verdipapirfond***

Oppsparte midler tilknyttet pensjonsspareavtale i verdipapirfond skal senest ved ytelsesperiodens begynnelse overføres til pensjonsspareavtale i bank eller livsforsikringsselskap.

## **5 Formue**

### **5.1 Pensjonsforsikringsavtale**

Rettigheter i henhold til individuell pensjonsforsikring skattlegges ikke som formue. Forfalte terminer som ikke er utbetalt til skattyter og innestående midler (inklusive avkastning) i premiefond vil alltid være skattepliktig formue.

### **5.2 Pensjonsspareavtale**

Innestående midler (inklusive avkastning) i henhold til pensjonsspareavtale er ikke skattepliktig formue. Det gjelder også beløp som er innbetalt uten at det er gitt fradrag for det ved ligningen.

## **6 Innbetaling av premie, sparebeløp eller tilskudd til premiefond**

### **6.1 Generelt**

Rettighetshaver kan kreve fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling til individuell pensjonsavtale, herunder tilskudd til premiefond, innenfor en fradragsramme, se nedenfor. Tilskudd til premiefond kan kreves fradratt selv om skattyter har rett til premiefritak, se FIN i Utv. 1979/352. Det er ikke fradragsrett for innbetaling til en forsikringsavtale som skjer med midler overført fra premiefond. Innbetaling som gjenlevende ektefelle, enearving eller arving i et dødsbo foretar som ledd i en reinvestering av midler utbetalt fra avdødes IPA er ikke fradragsberettiget.

Rettighetshaveren kan kreve fradrag selv om vedkommende ikke har inntekt det aktuelle år. Fradraget vil da lage eller øke et underskudd. For ektefeller skal underskuddet overføres til fradrag hos ektefellen samme år. Dersom ektefellen ikke har tilstrekkelig inntekt, fremføres resten av underskuddet til fradrag et senere år.

### **6.2 Spesielt om premiefond**

Det er ikke noe maksimalbeløp for innestående på premiefond.

### **6.3 Betalingsfrist**

For å få fradrag i inntektsåret må premie, sparebeløp eller tilskudd til premiefond være innbetalt innen inntektsårets utgang.

### **6.4 Fradragsramme**

Samlet fradragsramme for innbetaling til:

- individuelle pensjonsavtaler (IPA)
- alle skattyters fortsettelsesforsikringer etter opphør av arbeidsforhold iht. lov om foretakspensjon § 4-9 og
- innskudd til pensjonsspareordning etter opphør av arbeidsforhold iht. innskuddspensjonsloven § 6-5 første ledd

er begrenset til kr 40 000 for inntektsåret.

Fradragsrammen gjelder separat for hver av ektefellene uavhengig av hvordan de lignes. Dette gjelder selv om vedkommende ektefelle ikke har inntekt.

### **6.5 Innbetaling utover fradragsrammen**



Det er anledning til å innbetale beløp utover fradragsrammen på kr 40 000. Slike innbetalinger gir ikke fradragsrett, hverken i innbetalingsåret eller senere år. (Samtlige utbetalinger skal likevel skattlegges.)

### **6.6 Hvem skal ha fradraget**

Fradraget gis hos rettighetshaveren, dvs. den avtalepart som erverver en rett til ytelser etter pensjonsavtalen.

### **6.7 Innbetaling dekket av arbeidsgiver**

Når arbeidsgiver dekker arbeidstakers innbetaling til en individuell pensjonsavtale etter skatteloven, skal innbetalt beløp skattlegges som lønn. Arbeidstaker vil ha fradragsrett for innbetalingen på vanlig måte.

### **6.8 Forholdet til andre fradrag**

Fradrag for innbetaling og tilskudd til individuell pensjonsavtale inngår ikke i minstefradraget. Om forholdet til standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

## **7 Premiefritak ved ervervsmessig uførhet**

Premiefritak ved ervervsmessig uførhet i tilknytning til individuell pensjonsforsikringsavtale etter skatteloven (IPA) skattlegges ikke. Det kan ikke kreves fradrag for den del av premien som det gis fritak for.

Tilbakeføring av premie det tidligere er gitt fradrag for skal inntektsføres som alminnelig inntekt.

## **8 Ytelser fra ordningen**

### **8.1 Avkastning**

Det skal ikke foretas løpende beskatning av avkastning på midler i en individuell pensjonsavtale etter skatteloven etter hvert som de tjenes opp innenfor ordningen hos selskapet. Midlene beskattes ved utbetaling fra selskapet.

### **8.2 Løpende ytelser**

#### **8.2.1 Hovedregel**

Løpende pensjonsytelser som utbetales i henhold til en individuell pensjonsavtale er skattepliktige etter reglene om pensjonsinntekt. Det gjelder både ytelsene til rettighetshaver og ytelsene til andre enn rettighetshaver, f.eks. begunstiget eller arvinger. Videre er det som hovedregel uten betydning om det tidligere er gitt inntektsfradrag for innbetalingen ved ligningen.

#### **8.2.2 Unntak**

For beløp som ble innbetalt til Egen pensjonsforsikring etter skatteloven i 1996 eller tidligere (EPES-ordningen), og som det den gang ikke ble gitt fradrag for, skal utbetalinger likevel ikke beskattes, se side 9 i Innst. O. nr. 106 (1996-97). Skattyter må fremsette krav om slikt fritak overfor den som plikter å innberette ytelsen, og dokumentere dette med bekreftelse fra ligningskontoret.

### **8.3 Engangs- og avløsningbeløp mv.**

#### **8.3.1 Generelt**

Engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser er i utgangspunktet skattepliktige i sin helhet for mottakeren, uavhengig av om det er gitt fradrag ved ligningen. Mottakere av slike ytelser vil enten være gjenlevende ektefelle i uskiftet bo, enearving som har overtatt avdødes gjeld eller dødsbo. Er mottakeren gjenlevende ektefelle eller enearving, skattlegges kapitalytelsen som pensjonsinntekt. Dødsbo vil være skattepliktig for bruttobeløpet etter en særskilt sats som årlig fastsettes av Stortinget i SSV.

### *8.3.2 Unntak ved reinvestering i IPA*

Slik kapitalytelse skattlegges likevel ikke som inntekt så langt beløpet innen 3 måneder fra utbetalingen fra selskapet innbetales av mottakeren til en egen individuell pensjonsavtale. Mottaker vil i denne sammenheng kunne være gjenlevende ektefelle i uskiftet bo eller enearving som har overtatt ansvar for avdødes gjeld. Den enkelte arving i et dødsbo kan med samme skattemessige virkning, reinvestere sin forholdsmessige andel av bruttobeløpet. Det er den enkelte arving som selv kan avgjøre om midlene skal benyttes på denne måten.

Beløpet kan innbetales til en allerede eksisterende eller nyopprettet individuell pensjonsavtale. Det gis ikke inntektsfradrag for slik innbetaling.

### **8.4 Tidfesting av inntekt**

Løpende pensjoner som utbetales i henhold til avtalen skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted. Engangs- og avløsningsbeløp og andre kapitalytelser skal skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen.

## **9 Formelle regler**

Skattyteren har ikke plikt til uoppfordret å legge ved selvangivelsen kvittering for innbetalt beløp til ordningen.

## **10 Flere kommuner**

Når skattyteren har inntekt i flere kommuner, skal fradraget fordeles forholdsmessig, se stikkord «Fordelingsfradrag».

Mottatte ytelser beskattes i mottakerens bostedskommunen. Dødsbo skattlegges i den kommune som avdøde var skattepliktig til som bosatt i dødsåret.

# **Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon**

- *Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 5-30 (4) 1. pkt., § 6-46 og § 6-47.*
- *FSFIN § 5-43*
- *Lov av 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon med forskrift av 1. desember 2000 nr. 1212 og forskrift av 22. desember 2000 nr. 1412.*

## **1 Innledning**

### **1.1 Generelt**

Foretakspensjon er i utgangspunktet en arbeidsgiverfinansiert pensjonsforsikringsordning, men det kan bestemmes at arbeidstaker skal betale inntil halvparten av premien.

Ordningen skal gi rett til alderspensjon, og det kan også bestemmes at den skal gi rett til uførepensjon og/eller etterlattepensjon.

Regler om hva en foretakspensjonsordning kan og 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. Når forsikringsselskapet betegner forsikringen som pensjon etter foretakspensjonsloven, behøver ligningsmyndighetene ikke undersøke nærmere om pensjonsordningen er i samsvar med de fastsatte regler.

Foretakspensjonsordninger etter lov av 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon erstatter tidligere tjenestepensjonsforsikringsordninger etter skatteloven. Overgangsreglene er omtalt nedenfor under pkt. 7 «Overgangsregler for tjenestepensjonsforsikring etter skatteloven».

Om innskuddspensjon se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

### ***1.2 Hvem avtalene kan inngås med***

Avtaler om foretakspensjon kan bare inngås med:

- selskap som har tillatelse til å drive livsforsikringsvirksomhet etter lov av 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet
- filial i Norge av livsforsikringsselskap med hovedsete i annen stat som omfattes av Det europeiske økonomiske samarbeidsområde. Om hva som anses som filial, se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven)
- pensjonskasse som er i samsvar med bestemmelser i eller i medhold av forsikringsvirksomhetsloven, dvs. at de er forsikringsteknisk oppbygd og godkjent av Kredittilsynet.

### ***1.3 Hvilke personer kan omfattes***

Om hvilke arbeidstakere som omfattes av pensjonsordningen se foretakspensjonsloven kapittel 3.

Pensjonsordningen kan også omfatte arbeidsgiveren og annen person som må anses som innehaver av foretaket.

## **2 Formuen**

Rettigheter etter en foretakspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for lønnstakeren. En forfalt og ikke utbetalt pensjonstermin 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. Arbeidstakerens andel av premien trukket i lønnen oppgis under kode 312 på lønns- og trekkoppgaven. Premien er fradragsberettiget dersom den er betalt innen utgangen av inntektsåret.

#### ***3.1.2 Opphør av arbeidsforhold***

Arbeidstaker som slutter i et arbeidsforhold uten rett til straks å begynne med pensjon, opphører ved fratredelsen å være medlem av pensjonsordningen. Vedkommende har rett til fripolise. Arbeidstakeren kan inngå avtale med pensjonsinretningen på samme vilkår (fortsettelsesforsikring), men med individuell premieberegning. Slik fortsettelsesforsikring kan også utvides til å omfatte uførepensjon og/eller etterlattepensjon.

Det gis fradrag i alminnelig inntekt for innbetaling av premie til fortsettelsesforsikring. Dekker en ev. ny arbeidsgiver premien, skal beløpet skattlegges som lønn, men arbeidstakeren gis fradrag for samme beløp. Summen av fradrag for innbetaling til:

- alle skattyters fortsettelsesforsikringer etter opphør av arbeidsforhold iht. lov om foretakspensjon § 4-9
- innskudd til pensjonsspareordning etter opphør av arbeidsforhold iht. innskuddspensjonsloven § 6-5 første ledd og
- individuelle pensjonsavtaler (IPA)

er begrenset til kr 40 000 for inntektsåret.

Har arbeidstaker i inntektsåret ytet tilskudd til foretakspensjonsordning, kommer dette til fradrag uavhengig av grensen på kr 40.000,-.

### **3.2 Arbeidsgiver**

#### *3.2.1 Generelt*

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for premie og tilskudd til foretakspensjonsordning. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker:

- arbeidsgivers andel av årets premie
- tilskudd til pensjonistenes overskuddsfond
- tilskudd til premiefond med inntil 50 pst. 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. For inntektsåret 2002 settes gjennomsnittet som en overgangsordning lik gjennomsnittet av premien for 2001 og 2002
- pliktig tilskudd i henhold til lov om foretakspensjon § 11-1 (4)
- kostnad i henhold til lov om foretakspensjon § 11-5 (3), § 15-5 (7) og § 15-6 (4).

Premien, tilskuddet eller kostnaden er fradragsberettiget når den er endelig betalt til forsikringsselskapet innen 31. mars i året etter inntektsåret.

Premie dekket ved overføring fra premiefond er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetaling til premiefondet.

#### *3.2.2 Deltakerlignet selskap*

Premie som ansvarlig selskap betaler til foretakspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den del som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne og beregning av personinntekt fra foretaket. Sammenlign FIN i Utv. 1997/414.

## **4 Inntekt**

### **4.1 Arbeidsgivers betaling av premie**

Premie til foretakspensjonsordning betalt av arbeidsgiver beskattes ikke hos arbeidstaker.

Dersom ev. en ny arbeidsgiver skal dekke innbetalingen til pensjonsordningene som arbeidstaker fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt (fortsettelsesforsikring), vil dette være å anse som 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 arbeidsgiver bare dekker den delen den tidligere arbeidsgiver dekket.

## **4.2 Premiefritak under uførhet**

### **4.2.1 Arbeidsgiver**

Regelverket for foretakspensjonsordningen kan ha regler om at det for medlemmer som blir uføre, skal være premiefritak i samsvar med uføregraden. Premiefritak under uførhet i tilknytning til en foretakspensjonsordning regnes ikke som skattepliktig inntekt for arbeidsgiveren. Det kan 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 regnes ikke som skattepliktig inntekt. Tilbakeført premie ved fortsettelsesforsikring er skattepliktig som alminnelig inntekt dersom det tidligere er gitt fradrag for premien.

## **4.3 Utbetaling**

Enhver utbetaling i henhold til foretakspensjon, er i sin helhet skattepliktig inntekt for mottakeren.

## **4.4 Tidfesting av inntekt**

Pensjoner som utbetales i henhold til foretakspensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet).

## **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 eller til utbetalinger fra ordningen, men kan i noen tilfeller tilbakeføres til arbeidsgiver. Tilbakeføring vil medføre at det overførte beløp skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret.

Er årets premie betalt ved overføring fra premiefondet, kan premien ikke fradragsføres.

Tilbakeføring av premiefondsmidler til arbeidsgiver skal inntektsføres.

## **6 Arbeidsgiveravgift**

Om arbeidsgiveravgift for andel av premie og innbetaling til premiefond mv og tilbakeføring av innestående på premiefond. se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 6.8 «Pensjon, andel av premie, tilskudd og innbetaling til premiefond mv.».

## **7 Overgangsregler for tjenstepensjonsforsikring etter skatteloven**

Forskrift av 28. juni 1968 nr. 3 om private tjenstepensjonsordninger etter skatteloven § 44 første ledd, bokstav k og forskrift av 27. oktober 1969 om private tjenstepensjonsordninger er opphevet med virkning fra og med 1. januar 2001. Tjenstepensjonsforsikring etter

skatteloven som er opprettet før lov om foretakspensjon trådte i kraft, kan endres i samsvar med overgangsreglene i lovens kapittel 16 med forskrifter.

Den skattemessige behandlingen av tjenstepensjonsforsikring etter skatteloven som endres til foretakspensjonsordning, vil i overgangsperioden i hovedregelen være som for foretakspensjon. Det er gitt enkelte overgangsregler til skatteloven § 6-46, jf. foretakspensjonsloven § 16-3.

Utbetalinger i henhold til tjenstepensjonsforsikring skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven kode 211, 215, 228 eller 247.

## **Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon**

- *Stkl § 4-2 (1) bokstav c, § 5-30 (4), § 5-40, § 6-46 § 6-47, § 10-30 (4) og § 12-2 bokstav b.*
- *Lov av 24. november 2000 nr. 81 om innskuddspensjon i arbeidsforhold, forskrift av 21. november 1989 nr. 1170 og forskrift av 22. desember 2000 nr. 1413.*
- *SSV § 3-7*

### **1 Innledning**

#### **1.1 Generelt**

Innskuddspensjonsordningen er i utgangspunktet en sparebasert alderspensjon. Foretak som har innskuddspensjonsordning kan i tillegg tegne en egen forsikringsavtale om uførepensjon eller etterlattepensjon. Slik avtale følger lov av 24. mars 2000 nr. 16 om foretakspensjon kap 6 og 7.

Lov om innskuddspensjon i arbeidsforhold med forskrifter gir regler om hva en innskuddspensjonsordning kan og 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. Når institusjonen betegner pensjonsordningen som innskuddspensjonsordning etter loven, behøver ligningsmyndighetene ikke undersøke nærmere om den er i samsvar med de fastsatte regler.

Om foretakspensjon se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon».

#### **1.2 Hvem avtalen kan inngås med**

Pensjonsordningen kan bare inngås med foretak som driver virksomhet her i riket som bank, livsforsikringsselskap, pensjonskasse eller forvaltningsselskap for verdipapirfond. Pensjonsordning kan også opprettes ved avtale med filial etablert her i riket av kredittinstitusjon, livsforsikringsselskap eller forvaltningsselskap for verdipapirfond som har hovedsete i annen stat innenfor Det europeiske økonomiske samarbeidsområdet og som der kan drive tilsvarende virksomhet som nevnt foran.

Om hva som anses som filial, se forskrift av 22. september 1995 nr. 827 om forsikringsselskap i EØS § 3 (forsikringsvirksomhetsloven).

### ***1.3 Hvilke personer kan 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.

## **2 Formuen**

Rettigheter etter en innskuddspensjonsordning er ikke skattepliktig formue for arbeidstakeren. En forfalt og ikke utbetalt pensjonstermin 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***

Etter innskuddspensjonsloven kan det ikke avtales at arbeidstakeren skal betale en andel av årets innskudd til en innskuddspensjonsordning. Det er derfor ikke aktuelt med fradragsrett så lenge arbeidstakeren er medlem av ordningen.

#### ***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. Har den nye arbeidsgiver innskuddspensjonsordning, har arbeidstakeren rett til å få pensjonskapital i henhold til pensjonskapitalbevis overført til denne. Er pensjonskapitalen mindre enn 50 % av folketrygdens grunnbeløp (G) kan pensjonskapitalen også overføres til IPA.

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, jf. lov om innskuddspensjon i arbeidsforhold § 6-5. Innskudd til slik fortsatt pensjonssparing er fradragsberettiget. Om begrensning av fradraget se nedenfor.

Dekker en ev. ny arbeidsgiver innskudd til fortsatt pensjonssparing for arbeidstakere som fortsetter på individuelt grunnlag, skal beløpet skattlegges som lønn, men arbeidstakeren gis fradrag for samme beløp.

Sum fradrag for innbetaling til:

- alle skattyters fortsettelsesforsikringer etter opphør av arbeidsforhold iht. lov om foretakspensjon § 4-9
- innskudd til pensjonsspareordning etter opphør av arbeidsforhold iht. innskuddspensjonsloven § 6-5 (1)
- individuelle pensjonsavtaler (IPA)

er begrenset til kr 40 000 for inntektsåret.

#### ***3.1.3 Innskuddsfritak ved uførhet i forbindelse med fortsatt pensjonssparing etter opphør av arbeidsforholdet***

Lov om innskuddspensjon inneholder ikke bestemmelser som direkte regulerer innskuddsfritak ved uførhet hos arbeidstaker. Arbeidsgiveren må tegne en egen forsikring for innskuddsfritak hvis arbeidsgiveren ønsker en slik dekning. Vilkårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i lov om foretakspensjon må oppfylles hvis det skal gis inntektsfradrag for premie til forsikringen.

Har arbeidsgiver tegnet en egen forsikring for innskuddsfritak ved uførhet og denne er i overensstemmelse med lov om foretakspensjon, kan forsikringen videreføres hos arbeidstakeren på individuelt grunnlag som en fortsettelsesforsikring etter lov om foretakspensjon § 4-9. Bestemmelsene i skatteloven § 5-43 tredje ledd med tilhørende forskriftsbestemmelser gjelder da for fortsettelsesforsikringen.

I den utstrekning innskuddet dekkes av forsikringsytelsen og ytelsen ikke skattlegges, vil vilkårene for fradrag for innskudd ikke vil være oppfylt. Tilbakeført tilskudd arbeidstakeren har fått fradrag for ved fortsatt pensjonssparing, er skattepliktig som alminnelig inntekt.

Se FIN i Utv. 2002/595.

### **3.2 Arbeidsgiver**

Arbeidsgiver kan kreve fradrag for innbetalinger til innskuddspensjonsordning etter innskuddspensjonsloven. Fradrag kan kreves for betalte beløp som dekker:

- årets innskudd
- tilskudd til innskuddsfond med inntil 50 pst. 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. For inntektsåret 2002 settes gjennomsnittet som en overgangsordning lik gjennomsnittet av innskuddet for 2001 og 2002
- tilskudd og kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 3-4 (5)
- kostnad i henhold til innskuddspensjonsloven § 14-1 (4).

Innskuddet, tilskuddet og kostnaden er fradragsberettiget når de er endelig betalt til institusjonen innen 31. mars i året etter inntektsåret.

Innskudd dekket av tilskuddsfondet er ikke fradragsberettiget fordi fradraget er gitt ved innbetalingen til fondet.

#### *3.2.1 Deltakerlignet selskap*

Innskudd som ansvarlig selskap betaler til innskuddspensjonsordning som omfatter arbeidende deltaker, er fradragsberettiget også for den del som gjelder deltakers pensjonsrettigheter. Fradraget gis i selskapsinntekten før fordeling av nettoresultatet til deltakerne og beregning av personinntekt fra foretaket. Sammenlign FIN i Utv. 1997/414.

#### *3.2.2 Innskuddsfritak ved uførhet*

Lov om innskuddspensjon inneholder ikke bestemmelser som direkte regulerer innskuddsfritak for arbeidsgiver ved uførhet hos arbeidstaker. Arbeidsgiveren må tegne en egen forsikring for innskuddsfritak hvis arbeidsgiveren ønsker en slik dekning. Vilkårene i bestemmelsene om premiefritak under uførhet i lov om foretakspensjon 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 FIN i Utv. 2002/595.

## **4 Inntekt**

### ***4.1 Arbeidsgivers betaling av innskudd***

Innskudd betalt av arbeidsgiver til innskuddspensjonsordning, beskattes ikke hos arbeidstaker.

Dersom ev. en ny arbeidsgiver skal dekke årlige innskudd for arbeidstaker som fortsetter på individuelt grunnlag etter at det tidligere arbeidsforholdet er opphørt, vil dette være å anse som fordel vunnet ved arbeid på tilsvarende måte som om arbeidsgiver skulle betale premien til en individuell pensjonsforsikring til den ansatte.

### ***4.2 Utbetaling***

Ved oppnådd pensjonsalder skal midlene utbetales som pensjon etter innskuddspensjonsloven § 7-3. Dør et medlem av en innskuddspensjonsordning, skal gjenværende pensjonskapital benyttes til utbetaling av barnepensjon, etterlattepensjon og/eller engangsbeløp etter § 7-4. Enhver utbetaling i henhold til innskuddspensjon, er i sin helhet skattepliktig inntekt for mottakeren.

Engangsbeløp utbetalt til fysisk person er personinntekt etter sktl. § 12-2 bokstav e. Utbetaling av engangsbeløp til dødsbo kan skattlegges med en skattesats som Stortinget fastsetter, se SSV § 3-7.

Utbetaling av engangsbeløp skattlegges ikke som inntekt så langt beløpet overføres til en egen individuell pensjonsavtale innen tre måneder fra utbetalingsdagen. Den enkelte arving i et dødsbo kan med samme skattemessige virkning overføre sin forholdsmessige andel av bruttobeløpet. Den enkelte arving i et dødsbo avgjør selv om midlene skal benyttes på denne måten. Beløpet kan overføres til en allerede eksisterende eller nyopprettet individuell pensjonsavtale. Det gis ikke inntektsfradrag for en slik overføring.

### ***4.3 Tidfesting av inntekt***

Pensjoner som utbetales i henhold til innskuddspensjon skal skattlegges i det året utbetalingen finner sted (kontantprinsippet). Engangsbeløp og andre kapitalytelser i henhold til pensjonsordningen skal skattlegges det året det oppstår en ubetinget rett til ytelsen (realisasjonsprinsippet).

## **5 Innskuddsfond**

Avkastning av innskuddsfond tillegges fondet uten å beskattes i opptjeningsåret.

Midler innestående på innskuddsfondet kan i noen tilfeller tilbakeføres til arbeidsgiver. Tilbakeføring vil medføre at det overførte beløp skal tas til inntekt hos arbeidsgiver i tilbakeføringsåret.

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 på årets innskudd og tilskudd til innskuddsfond mv. se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 6.8 «Pensjon, andel av premie, tilskudd og innbetaling til premiefond mv.».

# **Pensjon i arbeidsforhold – pensjon utbetalt av arbeidsgiver over driften**

*Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-1 (1), § 5-40, § 6-1 (1) og § 6-41.*

## **1 Innledning**

Under dette stikkord behandles pensjon i arbeidsforhold med avtale mellom arbeidstaker og arbeidsgiver om utbetaling av pensjon fra arbeidsgiver til den berettigede (pensjon over driften).

Utbetaling av pensjon over driften må skilles fra andre utbetalinger fra arbeidsgiver til 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 stikkord «Sluttvederlag».

Om skillet mellom pensjon og vederlag i forbindelse med salg av foretak, fast eiendom og lignende, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.1.4 «Pensjon/kår».

Om pensjon i arbeidsforhold hvor utbetalingen foretas av forsikringsselskap, pensjonskasse mv., se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» og stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon». Om livrenter i arbeidsforhold herunder kollektiv livrenteforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (livrenteforsikring)».

Om andre typer pensjoner, se stikkord «Pensjon - allment». Se også stikkordene om forsikring.

## **2 Arbeidstaker og etterlatte**

### **2.1 Formue**

Rettighet etter en pensjonsavtale er ikke skattepliktig formue for den berettigede.

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 pensjon fra den tidligere arbeidsgiveren er skattepliktig inntekt.

Utbetalt pensjon over driften skattlegges 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 stikkord «Underholdsbidrag».

Etter den tidligere arbeidstakerens død, skattlegges eventuell pensjon hos den etterlatte som er pensjonsberettiget.

Om eventuelt skattefritak for etterlønn og etterpensjon i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under henholdsvis pkt. 10.12.2 «Etterlønn» og pkt. 10.14.2 «Etterpensjon».

#### *2.2.2 Engangsbeløp ved avløsning av pensjon over driften*

Avløsning av pensjon over driften er skattepliktig inntekt.

Dette gjelder både i det tilfelle at arbeidstakeren på innløsningstidspunktet fortsatt er i arbeide og om innløsning foretas etter at vedkommende er gått av med pensjon. Videre gjelder det om avløsningen foretas i forhold til de etterlatte, uavhengig av om innløsningen foretas i forbindelse med dødsfallet eller etter at pensjonen er begynt å løpe hos de etterlatte.

### **2.3 Tidfesting**

Om tidfesting av pensjonsinntekt hos mottakeren, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

## **3 Arbeidsgiver**

### **3.1 Fradrag i formue**

Forpliktelser til å yte pensjon er ikke fradragsberettiget ved formuesligningen.

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 over driften*

Pensjon over driften i arbeidsforhold kommer til fradrag i inntekten.

Dette gjelder også for skattytere som ved kjøp av foretak overtar løpende pensjonsforpliktelser.

Pensjon er fradragsberettiget så fremt vilkårene for fradrag etter sktl. § 6-41 er oppfylt, selv om det ikke var fradragsrett for lønnen til arbeidstakeren, for eksempel fordi arbeidstakeren arbeidet i arbeidsgivers hjem. Dette gjelder selv om mottakeren ikke er skattepliktig 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 forpliktete, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 2.1.4 «Pensjon/kår». Det samme gjelder løpende pensjonsforpliktelser som er overtatt i forbindelse med erverv av foretak. Om kapitalisering av kår i jordbruk, se stikkord «Jordbruk - allment» under pkt. 6.2.2 «Kapitalisert verdi av kår».

#### *3.2.2 Engangbeløp 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.

### **3.3 Tidfesting**

Om tidfesting av fradrag for pensjon hos arbeidsgiver, se stikkordene om tidfesting.

### **4 Arbeidsgiveravgift**

Om arbeidsgivers plikt til å svare arbeidsgiveravgift av pensjoner over driften i arbeidsforhold, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» under pkt. 3.1.1 «Generelt».

## **Personinntekt - allment**

*Sktl. §§ 12-1 til 12-3.*

### **1 Generelt**

Personinntekt omfatter:

- fordel vunnet ved arbeid utenfor næringsvirksomhet, jf. stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser»
- godtgjørelse for arbeidsinnsats i et deltakerlignet selskap til en deltaker, se stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»
- beregnet personinntekt etter delingsmodellen som følge av aktiv innsats i næringsvirksomhet eller for selskap, se stikkordene om Personinntekt - enmannsforetak og selskap
- pensjon, føderåd mv. og visse trygdeytelser, herunder engangs- og avløsningsbeløp i visse tilfeller, se stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser».

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 ledd i egen virksomhet.

Personinntekt danner grunnlag for beregning av:

- trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» og
- toppskatt, se stikkord «Personinntekt - toppskatt».

Den del av personinntekten som det skal beregnes trygdeavgift av med mellomomsats og høy sats er pensjonsgivende inntekt innenfor rammen av 12 G og danner grunnlaget for beregning av pensjonspoeng, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

### **2 Hvilke skattytere som skal ha personinntekt**

#### **2.1 Generelt**

Personinntekt fastsettes bare for fysiske personer. Det er ingen aldersgrenser for slik fastsettelse, se likevel nedenfor om barn. Skattyterens alder kan imidlertid ha betydning for satsene for trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 4.2 «Grunnlag».

##### **2.1.1 Ektefeller**

Personinntekt fastsettes særskilt for hver ektefelle.

##### **2.1.2 Barn**

Barn skal ha fastsatt personinntekt for inntekter som skal lignes hos barnet, se stikkord «Barn og ungdom». Om tilordning av beregnet personinntekt i næringsvirksomhet som er overført fra foreldrene når barnet er under 20 år og ugift, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 2.1.3 «Barn og ungdom».

## **2.2 Dødsfall**

Det fastsettes personinntekt hos avdøde bare 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/enearing overtar boet udelt.

Om beregnet personinntekt i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 7 «Dødsfall».

Det må bedømmes konkret om inntekter som er innvunnet, men ikke tidfestet på dødsfallstidspunktet, er personinntekt hos gjenlevende ektefelle, se «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 3.4 «Gjenlevende ektefelle (uskiftebo, sammensatt skifte)» og for ektefellers felles bedrift stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

Det fastsettes ikke personinntekt hos dødsbo eller arvinger for inntekt som er innvunnet av avdøde før dødsfallet, men som tidfestes etter dødsfallet.

## **2.3 Innland/utland**

Personinntekt fastsettes bare for:

- personer som anses 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 stikkord «Personinntekt - toppskatt».

Om hvem som skal betale trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

## **3 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Det er skattelovens regler for tidfesting av inntekter og kostnader for alminnelig inntekt som legges til grunn også ved fastsettelse av personinntekten, se stikkordene om tidfesting. Det er særregler for når beregnet personinntekt i aksjeselskap skal tidfestes hos de aktive eiere, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 6 «Tidfesting av beregnet personinntekt».

## **4 Negativ personinntekt**

Om beregnet negativ personinntekt etter delingsmodellen, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 4 «Negativ beregnet personinntekt».

## **5 Nedsettelse**

Om nedsettelse av beregningsgrunnlaget for trygdeavgifter og pensjonspoeng ved manglende betaling av skatt og trygdeavgift, se stikkord «Folketrygd - nedsettelse». Om nedsettelse av

pensjonsgivende inntekt for pensjonerte bedriftseiere, se stikkord «Folketrygd - nedsettelse» under pkt. 3 «Nedsettelse for visse pensjonerte bedriftseiere».

## **6 Hvilket ligningskontor som fastsetter personinntekten**

Om hvilket ligningskontor som beregner og registrerer personinntekt fra enmannsforetak og selskap, se stikkord «Ligningsstedet» under pkt. 2.5 «Personinntekt».

## **7 Formelle regler**

### **7.1 Skjema for beregning av personinntekt**

For enmannsforetak og selskaper hvor vilkårene for å beregne personinntekt er tilstede, skal det uoppfordret leveres skjema for beregning av personinntekt (RF- 1224).

Skjema for beregning av personinntekt skal leveres:

- i enmannsforetak; av eieren
- i deltakerlignet selskap eller aksjeselskap; av selskapet.

Frist for levering av skjemaet er for:

- enmannsforetak og aksjeselskap den samme som fristen for å levere selvangivelsen
- deltakerlignet selskap innen fristen for å levere selskapsoppgaven.

# **Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap**

*Sktl. § 12-2 (1) bokstav f.*

## **1 Generelt**

Etter selskapsl. § 2-26 kan deltaker som arbeider for deltakerlignet selskap kreve å bli godskrevet godtgjørelse for sitt arbeid. Denne godtgjørelsen skal i forhold til selskapet anses for å være en driftskostnad og redusere grunnlaget for eventuell beregning av personinntekt etter delingsmodellen.

I forhold til alminnelig inntekt, anses som hovedregel slik godtgjørelse godskrevet ansvarlig deltaker som virksomhetsinntekt fra selskapet, 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 Personinntekt**

### **2.1 Generelt**

#### **2.1.1 Hovedregel**

Er deltaker godskrevet en særskilt godtgjørelse i finansregnskapet for arbeid i det deltakerlignede selskapet, er bruttogodtgjørelsen personinntekt. Dette gjelder selv om betingelsene ikke er tilstede for å beregne personinntekt etter delingsmodellen i selskapet. Det kreves ikke at det godskrevne beløpet er blitt utbetalt deltakeren i løpet av året. Er ingen av de aktive deltakerne godskrevet slik godtgjørelse, vil personinntekt i selskapet for de ansvarlige

deltakere bare kunne beregnes etter delingsmodellen såfremt betingelsene for dette er til stede, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

Er en aktiv deltaker i deltakerlignet selskap godskrevet større andel av overskuddet enn det han har rett til etter selskapsavtalen mv., skal en legge til grunn at det overskytende er slik arbeidsgodtgjørelse, med mindre deltakeren sannsynliggjør at dette skyldes andre forhold. Andre forhold kan f.eks. være at det dreier seg om renter av kapitalandelen etter selskapsl. § 2-25, 2. ledd, betaling for leie av formuesgjenstand fra deltaker mv. Er deltakeren godskrevet et formuesobjekt eller en tjeneste, som f.eks. overtagelse av en formuesgjenstand til nedskrevet verdi, legges de reelle verdier til grunn ved denne vurderingen, og ikke de beløp som er lagt til grunn i regnskapet.

#### *2.1.2 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. Har selskapet ikke behandlet utbetalingen som lønn, behandles utbetalingen etter reglene for arbeidsgodtgjørelse til deltaker, se ovenfor.

#### **2.2 Ektefeller**

Arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap til en ansvarlig deltakers ektefelle, behandles ikke som lønn, men på samme måte som arbeidsgodtgjørelse til deltaker. Om adgang til og vurdering av fordeling mellom ektefellene av slik inntekt fra felles bedrift, i forhold til alminnelig inntekt, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere» og i forhold til personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 2.1.2 «Ektefeller».

Arbeidsgodtgjørelse til en deltakers ektefelle behandles likevel som lønn, dersom deltakeren har ansvar begrenset til et beløp og selskapet har behandlet godtgjørelsen som lønn.

#### **2.3 Hvem aktiviteten er utført for**

Det forekommer at skattyter fremmer påstand om at aktivitet til fordel for vedkommende næringsvirksomhet eller selskap er utført på vegne av et annet selskap eller i en annen næringsvirksomhet. Det må vurderes konkret hvilken næringsvirksomhet/selskap aktiviteten skal anses utført i. Se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)» under pkt. 5.7 «Hvem aktiviteten er utført for».

#### **2.4 Tidspunkt for skattlegging**

Godskrivningen av arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker føres i regnskapet til det deltakerlignede selskapet. Den tillegges personinntekten hos deltakeren samme inntektsår som vedkommende regnskap gjelder, dvs. etter regnskapsprinsippet. Dette gjelder selv om beløpets størrelse først fastsettes året etter inntektsåret.

Om tidfesting av godtgjørelse som skal behandles som lønn, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

### **3 Negativ personinntekt**

Om deltakers adgang til å trekke fra eventuell negativ beregnet personinntekt i personinntekt fra arbeidsgodtgjørelse som skriver seg fra samme selskap, se stikkord «Personinntekt -

enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 4 «Negativ beregnet personinntekt».

# Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)

*Sktl. kap. 12. FSFIN kap. 12.*

## 1 Generelt

Her behandles bare vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt etter delingsmodellen. Om vilkår mv. for fastsettelse av beregnet personinntekt i forbindelse med fisjon og fusjon, se stikkord «Personinntekt - fisjon og fusjon av selskap».

Om personinntekt generelt, se stikkord «Personinntekt - allment».

Om reglene for beregning av personinntektens størrelse etter delingsmodellen, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

Om fordeling, tilordning, begrensning mv. av beregnet personinntekt og om negativ personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

Om adgang til å kreve refusjon fra selskap for toppskatt og trygdeavgift på beregnet personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

## 2 Oversikt over vilkårene

### 2.1 Generelt

Det skal fastsettes beregnet personinntekt etter delingsmodellen av inntekt i enmannsforetak, deltakerlignet selskap eller aksjeselskap for en personlig skattyter når følgende 3 vilkår er tilstede:

1. enmannsforetaket/selskapet driver virksomhet,
2. skattyteren personlig har utøvet tilstrekkelig aktivitet/arbeid i vedkommende enmannsforetak, deltakerlignet selskap eller aksjeselskap, se nedenfor, og
3. skattyteren anses som eier og/eller å ha krav på utbytte dvs.:
  - a. i enmannsforetak at skattyteren og/eller ektefellen eier foretaket eller
  - b. i deltakerlignet selskap eller aksjeselskap at skattyteren selv eller sammen med andre aktive i mer enn 2 måneder av inntektsåret:
    - anses å eie minst to tredeler av andelene eller aksjene i selskapet, enten direkte eller ved identifikasjon og/eller ved indirekte eie, eller
    - anses å ha krav på minst to tredeler av utbytte/overskudd, enten direkte, ved identifikasjon og/eller indirekte gjennom mellomliggende selskaper, innretninger mv.

Tomånederskravet avkortes forholdsmessig dersom selskapet bare har drevet næringsvirksomhet en del av året.



Alle vilkårene må være til stede vedkommende inntektsår. Har et selskap avvikende regnskapsår, må vilkårene foreligge i det avvikende regnskapsår.

Foreligger vilkårene for et tilstrekkelig antall måneder, skal det i utgangspunktet beregnes personinntekt for hele året med unntak for enmannsforetak eller selskaper som bare har drevet næringsvirksomhet en del av året.

Fastsettelse av personinntekt skal foretas uavhengig av den aktives alder, også om personen er under 17 år eller over 69 år. Se likevel nedenfor under pkt. 2.6 «Barn og ungdom». Det skal foretas fastsettelse selv om enmannsforetaket eller selskapet går med underskudd i forhold til alminnelig inntekt og uavhengig av om skattyteren har tatt ut eller ikke har tatt ut penger av enmannsforetaket, det deltakerlignede selskapet eller aksjeselskapet.

### ***2.2 Person med flere atskilte virksomheter***

Består enmannsforetak av flere næringsvirksomheter, skal disse i utgangspunktet vurderes hver for seg som atskilte beregningsenheter i forhold til vilkårene for deling. For atskilte næringsvirksomheter som inngår i en beregningsenhet, skal likevel vilkårene bedømmes under ett for beregningsenheten. Om hva som er en beregningsenhet, se «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)» under pkt. 2 «Beregningsenheten».

### ***2.3 Selskap med flere atskilte virksomheter***

Deltakerlignet selskap eller aksjeselskap som driver flere næringsvirksomheter ses alltid under ett (en beregningsenhet) i forhold til om vilkårene er tilstede for beregning av personinntekt etter delingsmodellen. Det samme gjelder i forhold til hvilke inntekter som inngår i beregningen.

### ***2.4 Person som eier andeler/aksjer i flere selskaper***

Eier skattyteren andeler/aksjer i flere selskaper, skal det vurderes i forhold til hvert selskap om vilkårene for beregning av personinntekt etter delingsmodellen er tilstede. Dette gjelder i prinsippet selv om selskapene har samme eierforhold og driver likeartet virksomhet.

### ***2.5 Ektefeller***

Personinntekt fastsettes særskilt for ektefeller. Betingelsene må vurderes i forhold til hver av dem.

I enmannsforetak som bare eies av den ene ektefellen kan den andre ektefellen likevel tilordnes personinntekt i forhold til arbeidsinnsats mv., selv om den ektefelle som eier foretaket også er aktiv (dvs. at begge ektefellene behandles som eiere). Foretak som eies av begge ektefeller, behandles skatterettslig etter reglene for enmannsforetak, se URD i Utv. 1999/1490.

Derimot kan ektefelle som ikke eier aksjer ikke tilordnes beregnet personinntekt etter delingsmodellen på grunnlag av at den andre ektefellen eier aksjer, når den andre ektefellen er aktiv i selskapet.

Personinntekt fra selskap som deltakerlignes, kan fordeles mellom ektefellene på samme måte som i enmannsforetak (felles bedrift) når begge er aktive. Se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)», under pkt. 2.2.5 «Fordeling i deltakerlignet selskap, ektefeller».

## **2.6 Barn og ungdom**

Har en eller begge foreldre overført næringsvirksomhet (herunder andel/aksjer i selskap som driver virksomhet), virksomhetsaktiva, rett til å oppebære virksomhetsinntekt mv. til barn, gjelder følgende regler når barnet er ugift og ikke har fylt 20 år ved årets utgang: Det skal fastsettes personinntekt av denne virksomhetsinntekten dersom barnet har vært aktiv i virksomheten og vilkårene for øvrig er tilstede, se foran under pkt. 2.1 «Generelt». Det samme gjelder dersom bare foreldrene har vært aktive i virksomheten og barnet ikke er fylt 18 år, se nedenfor under pkt. 8.4 «Identifikasjon med fysiske personer».

(Fastsatt personinntekt som ellers ville blitt tilordnet barnet i slik overført virksomhet, skal lignedes hos foreldrene uansett om de er aktive eller passive i vedkommende virksomhet/selskap.)

## **2.7 Utland**

### **2.7.1 Utenlandske selskaper**

Det skal fastsettes beregnet personinntekt etter delingsmodellen, når vilkårene for øvrig er tilstede, av inntekt i et selskap selv om det er hjemmehørende i utlandet. Dette gjelder imidlertid bare i den utstrekning selskapet oppebærer inntekter som etter norsk intern lovgivning er skattepliktig til Norge som alminnelig inntekt, og ikke er unntatt fra skatteplikt i Norge iht. skatteavtaler. Se stikkordene om utland.

### **2.7.2 Person bosatt i utlandet**

Det skal fastsettes beregnet personinntekt etter delingsmodellen også for personer bosatt i utlandet når de:

- eier enmannsforetak eller
- anses å eie andel/aksjer eller anses å ha krav på utbytte/overskudd fra norsk eller utenlandsk selskap,

og vilkårene for øvrig er tilstede.

Dette gjelder bare:

- dersom personen har utført aktivitet i Norge for enmannsforetaket eller selskapet og
- i den utstrekning inntekten av foretaket/selskapet er skattepliktig til Norge som alminnelig inntekt etter intern lovgivning, og ikke er unntatt fra skatteplikten i Norge iht. skatteavtaler, se stikkordene om utland.

## **3 Nærmere om typen virksomhet/selskap**

### **3.1 Generelt**

Det skal beregnes personinntekt etter delingsmodellen bare i:

- enmannsforetak, se stikkord «Enmannsforetak - allment»,
- deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og
- aksjeselskap (herunder allmennaksjeselskap), se nedenfor.

Det skal ikke beregnes personinntekt etter delingsmodellen i forbindelse med virksomheter organisert på andre måter enn de tre som er oppregnet ovenfor, selv om de i andre sammenhenger er likestilt med aksjeselskap, f.eks. samvirkeforetak.

## **3.2 Aksjeselskap**

### **3.2.1 Hovedregel**

For selskap som er eget skattesubjekt beregnes personinntekt etter delingsmodellen bare i de tilfeller selskapet er organisert som aksjeselskap. Når ordet aksjeselskap brukes, omfatter dette også allmennaksjeselskap.

Som aksjeselskap regnes selskaper som formelt er stiftet som aksjeselskap etter reglene i aksjelovene eller tilsvarende lov i utlandet. Det kan være en eller flere aksjonærer i slikt selskap.

Som aksjeselskap regnes ikke:

- sparebanker,
- kredittforeninger,
- fløtningsforeninger,
- boligsparelag,
- gjensidige forsikringselskaper
- sammenslutninger som går inn under lov av 9 juni 1939 om husbruksskog.

Med mindre selskapet i stiftelsesgrunnlaget er betegnet som aksjeselskap, regnes følgende selskaper ikke som aksjeselskap:

- selskaper (samvirkelag/andelslag) som har til formål å fremme medlemmenes forbruksmessige eller yrkesmessige interesser eller som har til formål å skaffe medlemmene arbeidsplasser
- selskaper som ikke har økonomisk formål.

### **3.2.2 Unntak**

Det skal ikke fastsettes beregnet personinntekt etter delingsmodellen i aksjeselskap når alle følgende betingelser er tilstede:

- minst to tredeler av selskapets aksjer i minst 10 måneder av inntektsåret, anses eiet av aktive aksjonærer som hver for seg ikke eier mer enn 5 pst. av selskapets aksjer,
- alle selskapets aksjer har rett til likt utbytte,
- vedtekter eller annen bestemmelse i selskapet eller mellom aksjonærene ikke begrenser aksjenes omsettelighet med mindre det foreligger dispensasjon fra FIN og
- uttatt lønn til hver av de aktive aksjonærene ikke er vesentlig lavere enn den lønn som antas å ville vært avtalt dersom aksjonærene ikke hadde eierinteresser i selskapet.

Har selskapet drevet virksomhet bare en del av året, avkortes 10-månederskravet til eiertid forholdsmessig.

Ved bedømmelsen av om aktive aksjonærer ikke eier mer enn 5 pst. hver, anses ektefeller som to atskilte personer.

Dispensasjon fra kravet til fri omsettelighet av aksjer skal normalt ikke gis selskaper hvor en vesentlig del av overskuddet skyldes de aktive deltakeres arbeidsinnsats.

## **3.3 Bo**

Det skal ikke beregnes personinntekt etter delingsmodellen av inntekt i konkursbo og dødsbo, selv om boet driver næringsvirksomhet og konkursdebitor, arvinger eller gjenlevende ektefelle som ikke overtar boet i uskifte, er aktive i næringsvirksomheten.

Om ligning av enmannsforetak i dødsåret, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret» under pkt. 3.3.2 «Felles bedrift».

## **4 Krav til næringsvirksomhet**

### **4.1 Generelt**

Beregnet personinntekt etter delingsmodellen fastsettes bare i beregningsenheter i enmannsforetak eller i selskaper som driver næringsvirksomhet. Om hva som er næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

### **4.2 Start eller opphør av næringsvirksomhet**

Starter eller opphører næringsvirksomhet i en beregningsenhet eller i et selskap i løpet av året, fastsettes beregnet personinntekt bare for den del av inntekten som er innvunnet og tidfestet i den periode av året virksomheten er drevet. For deltakerlignet selskap gjelder dette selv om nettoligningen fortsetter etter at virksomheten er opphørt. For aksjeselskap gjelder dette uavhengig av om selskapet var stiftet i år før virksomheten ble påbegynt eller selskapet fortsetter å eksistere etter at virksomheten er opphørt.

Virksomheter som bare drives i f.eks. sommersesonger anses ikke som opphørt ved årsskiftet såfremt det er meningen å drive den videre neste år. Dersom virksomheten midlertidig ikke har bruttoinntekter på grunn av mangel på oppdrag, må det vurderes konkret hvorvidt virksomheten kan anses opphørt. Det må bl.a. tas hensyn til om alle ansatte er sagt opp eller permittert, om driftsmidlene er realisert og muligheten for å begynne igjen. Har det ikke vært drevet næringsvirksomhet i løpet av året, skal det ikke beregnes personinntekt.

Opphører et enmannsforetak med en næringsvirksomhet og begynner en annen næringsvirksomhet, 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. Opphører et selskap med en virksomhet og begynner en annen, skal det beregnes personinntekt i selskapet for hele året under ett når vilkårene for øvrig er til stede, med mindre det er en klar opphørsperiode mellom opphør av den ene virksomheten og start av den andre.

## **5 Krav til skattyterens aktivitet**

### **5.1 Generelt**

Det skal bare beregnes personinntekt etter delingsmodellen for skattyteren dersom han personlig har utøvet aktivitet i et tilstrekkelig omfang, se nedenfor, for:

- den personlige næringsvirksomheten,
- det deltakerlignede selskap eller
- aksjeselskapet.

Det er ikke tilstrekkelig at noen med nær tilknytning til skattyteren, f.eks. ektefelle, har utøvet slik aktivitet. (I så tilfelle må personinntekten eventuelt fastsettes på den aktive personen). Om krav til aktivitet når barns inntekt lignedes hos foreldrene, se foran. Kravet til art og omfang av aktivitet er i utgangspunktet likt i enmannsforetak og i selskaper.

## **5.2 Spesielt om enmannsforetak**

Eier skattyteren flere næringsvirksomheter, skal aktiviteten vurderes i forhold til hver atskilt virksomhet. For atskilte næringsvirksomheter som inngår i en beregningsenhet, vil likevel aktivitet i en av virksomhetene medføre at skattyteren anses som aktiv i de øvrige virksomhetene som inngår i beregningsenheten.

## **5.3 Når må aktiviteten være utøvet**

Den personlige aktivitet må være utøvet i inntektsåret. Har et foretak avvikende regnskapsår, må aktivitet for vedkommende foretak være utøvet i det avvikende regnskapsår.

Har skattyteren bare vært ansett som eier eller hatt krav på utbytte en del av året, teller bare aktivitet utøvd i denne perioden med i vurderingen.

Er to tredelsvilkåret for selskaper tilstede for vedkommende år (men ikke gjennom hele året) slik at det skal beregnes personinntekt av selskapsinntekten for hele året, er det ikke noe krav om at skattyterens aktivitet har vært utøvet i den perioden to tredelsvilkåret var tilstede, for å fastsette beregnet personinntekt på vedkommende.

Har foretaket bare drevet næringsvirksomhet en del av året, må aktiviteten være utøvet i den periode som foretaket har drevet virksomheten. Dersom virksomheten har bruttoinntekter i visse sesonger, f.eks. skiheis, anses den å drive virksomhet også utenom sesongen med mindre virksomheten er varig opphørt.

Har skattyteren ikke personlig vært aktiv i tilstrekkelig omfang i virksomheten/selskapet i eierperioden i vedkommende inntektsår, skal det ikke beregnes personinntekt etter delingsmodellen for ham. I selskaper går han da ikke inn under den gruppen av deltakere/aksjonærer som er aktive. Dette gjelder selv om skattyteren var aktiv året før og året etter. Dette gjelder også om den inntekt som blir tilfestet i et inntektsår skattyteren er passiv, er opptjent et tidligere år hvor skattyteren var aktiv, f.eks. ved gjennomsnittsligning av skog og royalty for forfatterrettigheter.

## **5.4 Art av aktivitet**

### **5.4.1 Hovedregel**

Det har som hovedregel ingen betydning på hvilket nivå i bedriften aktiviteten utøves. Kravet til aktivitet vil oppfylles uavhengig av om det dreier seg om f.eks. arbeidende styreformann, daglig ledelse, fabrikkarbeid, pass av sentralbord, vedlikeholdsarbeid og vaktmestertjeneste. Videre vil arbeid med langsiktig strategiplanlegging, forskning, videreutvikling av produkter og markedsføring tilfredsstillende kravene til aktivitet. Også en person med full studiepermisjon vil etter en konkret vurdering kunne bli ansett som aktiv dersom studiene f.eks. er relevante for den stilling som vedkommende har eller skal overta i selskapet, og selskapet samtidig yter økonomisk bistand i form av kostnadsdekning, lønn eller stipend i studietiden. Se FIN i Utv. 1997/901.

Det er ikke noe krav om at det kan påvises at aktiviteten faktisk skaper økte bruttoinntekter eller reduserer kostnadene.

### **5.4.2 Unntak**

I aksjeselskap eller deltakerlignet selskap vil en skattyter som utelukkende deltar i ordinær forvaltning av egne eierinteresser/utøvelse av styrefunksjoner ikke anses som aktiv, selv om denne aktiviteten overstiger 300 timer. Om hva som går inn under et styres funksjoner, se asl.

og asal. kap. 6. Således vil deltakelse i styre og selskapsmøter ikke alene anses tilstrekkelig for å bli regnet som aktiv, hvis styret eller selskapsmøtet ikke tar del i den daglige driften. Det vil f.eks. være typiske styreoppgaver å ta stilling til selskapets organisering, strategi, regnskap, budsjetter mv. Styret vil også ha en kontrollfunksjon ved å påse at regnskap og formuesforvaltning er gjenstand for betryggende kontroll. En slik kontrollfunksjon vil styret kunne utøve uten at styremedlemmene anses som aktive. Utfører derimot eierne oppgaver som vanligvis tilligger administrerende direktør eller annen ledelse, f.eks. deltakelse i kontraktsforhandlinger, anses dette ikke som forvaltning av egne eierinteresser/utøvelse av styrefunksjoner.

I enmannsforetak vil aktivitet som utelukkende går ut på å forvalte egne eierinteresser i snever forstand kunne resultere i at vedkommende ikke anses som aktiv. Grensen mellom forvaltning av eierinteresser og aktiv deltakelse blir imidlertid mer flytende i enmannsforetak, slik at resultatet i praksis ofte vil bli at man anses som aktiv hvis man faktisk utøver aktivitet av noe omfang. Se Innst. O. nr. 72 (1994-95) side 76.

Om når det utføres annet arbeid i tillegg til eierbeføyelser/styrefunksjoner, se nedenfor.

## **5.5 Omfang av aktivitet**

### *5.5.1 Generelt*

Det er forskjellig krav til hvor omfattende aktiviteten må være før delingsplikten inntreffer, avhengig av om virksomheten anses som liberal eller ikke. Liberal virksomhet er virksomhet der den aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold muliggjør en særlig stor inntekt. Ved vurderingen av om virksomheten er liberal eller ikke-liberal, gjelder de samme regler som for maksimalgrensen for beregnet personinntekt fra foretaket (høyt eller lavt «tak»), se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 5 «Maksimalgrense for beregnet personinntekt».

### *5.5.2 Liberal virksomhet*

Driver foretaket liberal virksomhet, er det ikke noe krav om at eiers samlede arbeidsinnsats må overstige 300 timer per år for at han skal anses som aktiv. I disse tilfeller er kravet til aktiviteten at den har vært mer enn sporadisk.

Sporadisk aktivitet vil typisk være kortvarig, ikke planmessig eller regelmessig forekommende arbeid. I spesielle tilfeller, f.eks. ved naturkatastrofer eller ekstraordinære sykdomstilfeller, vil arbeide kunne vare noe lenger uten at eieren anses aktiv. Det anses normalt å foreligge mer enn sporadisk aktivitet når den overstiger 40 timer i løpet av et inntektsår. Er aktiviteten under 40 timer må det vurderes konkret hvorvidt aktivitet anses som sporadisk. Timetallet avkortes forholdsmessig dersom det bare er drevet næringsvirksomhet en del av året eller når skattyter bare har vært eier en del av året. Er det f.eks. bare drevet næringsvirksomhet 90 dager i beregningsenheten, så avkortes det tilsvarende  $40 \times 90/365$  rundet opp til nærmeste hele time = 10 timer.

### *5.5.3 Ikke-liberal virksomhet, hovedregel*

I foretak som ikke driver liberal virksomhet regnes eier som hovedregel ikke som aktiv før samlet arbeidsinnsats i virksomheten (beregningseenheten) overstiger 300 timer i inntektsåret (300 timer tilsvarer åtte ukers arbeid med 37,5 timer i uken. Åtte uker er igjen snaue to mnd. med full arbeidstid).

Kravet til 300 timers arbeid i året, avkortes forholdsmessig dersom skattyteren bare har vært eier en del av året og/eller selskapet bare har drevet næringsvirksomhet en del av året. Avkortningen skjer forholdsmessig i forhold til den korteste av disse periodene og i forhold til antall dager.

Om tilleggsvilkår til den tidsperioden aktiviteten er utført i, når skattyteren har påbegynt eller opphørt med arbeidsinnsats for foretaket i løpet av inntektsåret, se nedenfor under pkt. 5.6 «Aktivitet bare en del av året».

#### *5.5.4 Ikke-liberal virksomhet, unntak fra 300-timerskravet*

300-timerskravet gjelder ikke for skattyterens aktivitet i foretak som driver virksomhet som har vesentlig likhetstrekk med det arbeidet den aktive personen har hatt i sitt lønnede yrke vedkommende år. Det er virksomheten som sådan, og ikke den aktiviteten skattyter utøver, som må ha vesentlig likhetstrekk med det lønnede yrke. I slike tilfeller er det tilstrekkelig for å anse vedkommende som aktiv i foretaket, at aktiviteten er mer enn sporadisk. Om hva som menes med sporadisk, se ovenfor. Dette gjelder også om skattyteren i sitt lønnede yrke er ansatt i et aksjeselskap som han er aksjonær i, såfremt dette foretaket er et annet enn det som skal deles. Unntaket fra 300-timerskravet kan ikke brukes på det samme aksjeselskap som personen får lønnsutbetalingen fra, f.eks. at skattyteren eier alle aksjene i et selskap, tilpasser seg skattereglene ved reelt å jobbe bare 250 timer for dette selskapet og får lønn for det. Selskapet driver da nøyaktig samme virksomhet som hans lønnede (del) erverv for selskapet. I et slikt tilfelle vil 300-timerskravet gjelde.

Lønnet yrke omfatter også yrke utenfor ansettelsesforhold i snever forstand, så lenge det ikke er næringsvirksomhet. Således kan styrevirksomhet være et lønnet yrke. Derimot vil arbeid for et ansvarlig selskap, som skattyteren er deltaker i, ikke være lønnet yrke.

Dersom en lønnet yrkesskolelærer f.eks. eier eget enmannsforetak/selskap hvor han driver håndverksvirksomhet på grunnlag av den samme fagkompetansen, gjelder ikke 300-timerskravet for han i det enmannsforetak/selskap hvor han driver virksomheten.

#### *5.5.5 300-timerskravet, hva slags arbeid inngår*

Alle typer arbeid for beregningsenheten skal regnes som aktivitet i forhold til 300-timerskravet, enten arbeidet er skattyterens normale arbeid for beregningsenheten eller det er ekstraordinært.

Utfører skattyter mer enn rent sporadiske arbeidsoppgaver i selskapet utover de ordinære besluttede/kontrollerende eierfunksjoner/styrefunksjoner, vil dette føre til at også aktivitet som eier/styremedlem teller med i sin helhet i forhold til 300-timerskravet. Overstiges i så fall 300-timerskravet vil de som utgangspunkt måtte anses som aktive, se FINs kommentar til den tidligere delingsforskriften av 8.12.95 § 2-5. Om hva som menes med sporadisk, se ovenfor under pkt. 5.5.2 «Liberal virksomhet».

Det er i utgangspunktet uten betydning hvor arbeidet foregår, enten det er hjemme, i beregningsenhetens lokaler, på oppdrag hos andre, på tjenestereiser osv. Som arbeidstid i beregningsenheten regnes således normalt all den tid eieren er fysisk tilstede i beregningsenhetens lokaler eller område. I spesielle tilfelle kan imidlertid ikke all tid regnes med, f.eks. når skattyteren bor i beregningsenhetens bygninger eller på beregningsenhetens område. Som arbeidstid regnes også møter, reiser og andre fravær fra arbeidsstedet i foretakets interesse. På yrkesreiser med overnatting og ved ulike typer

beredskap/vaktordninger utenfor arbeidsstedet må en vurdere konkret hvor mye av tiden som kan regnes som aktivitet for beregningsenheten.

#### *5.5.6 300-timerskravet, arbeidstid i flere beregningsenheter*

I utgangspunktet gjelder 300-timerskravet isolert for hver beregningsenhet, herunder for hvert selskap.

Arbeider skattyter i løpet av inntektsåret i flere beregningsenheter som har høy grad av innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet, skal likevel arbeidstid i alle disse foretakene legges sammen ved vurderingen av om 300-timerskravet er oppfylt. Er den samlede aktivitet over 300 timer anses skattyter som aktiv i alle beregningsenhetene hvor aktiviteten går ut over det sporadiske, selv om en eller flere av beregningsenhetene driver liberal virksomhet hvor 300-timerskravet i utgangspunktet ikke gjelder. Om hva som menes med sporadisk, se ovenfor under pkt. 5.5.2 «Liberal virksomhet».

Har to selskaper så høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet at 300-timerskravet skal vurderes under ett, vil aktivitet som utelukkende består i styredeltakelse/forvaltning av eierinteresser i det ene selskapet likevel ikke telle med som aktivitet i noen av selskapene, selv om eieren utfører annen type arbeid i det andre selskapet.

Skattyter må være eier mv. i alle beregningsenhetene hvor aktiviteten skal ses under ett og alle vilkår for deling må være tilstede i alle beregningsenhetene. Hvis f.eks. eierne har organisert virksomhet dels i et eiendomsselskap som eier og driver eiendommen, og dels i et annet selskap som driver f.eks. rørleggervirksomhet, kan aktiviteten ikke legges sammen, når eiendomsselskapet ikke driver næringsvirksomhet.

Ved vurderingen av om beregningsenheten har høy grad av innholdsmessig og/eller økonomisk nærhet, kan en som veiledning bruke de samme momentene som ved vurdering av om flere næringsvirksomheter i et enmannsforetak inngår i samme beregningsenhet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

At to selskaper er i konsernforhold vil ikke automatisk medføre at selskapene anses for å ha høy grad av innholdsmessig eller økonomisk nærhet, slik at aktivitetskravet skal vurderes under ett for de to selskapene. Også i konsernforhold må man se hen til de nevnte momenter.

Omdannes et enmannsforetak/deltakerlignet selskap til deltakerlignet selskap/aksjeselskap, vil enmannsforetaket og/eller disse selskapene måtte anses som selskaper med høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet.

Om eksempler på arbeidstid i flere enheter, se HRD i Utv. 2002/393, LRD i Utv. 1999/1131 og LRD i Utv. 1999/1145.

#### *5.5.7 Ektefeller, samboere og barn*

Ektefellers, samboeres og foreldres/barns arbeidsinnsats i samme foretak bedømmes hver for seg i forhold til aktivitetskravet.

### **5.6 Aktivitet bare en del av året**

Har skattyteren oppfylt kravene til aktivitet for en del av året, regnes han i utgangspunktet for å være aktiv hele eierperioden i inntektsåret, selv om han har vært syk, starter eller opphører



med aktiviteten i løpet av året, f.eks. ved at han slutter i aksjeselskapet hvor han var ansatt og blir pensjonert på grunn av alder, uførhet mv.

For en person som reelt begynner eller slutter å være aktiv i virksomheten/selskapet i løpet av året, er det satt som tilleggskrav for å regne vedkommende som aktiv at han må ha vært aktiv i mer enn en periode på 2 måneder i løpet av den perioden av året skattyteren var eier mv. Dette gjelder bare såfremt:

- starten av aktiviteten ikke må anses som forlengelse av tidligere aktivitet eller
- opphøret av aktiviteten har et visst definitivt preg.

Ved denne vurderingen må man også trekke inn tidligere og senere års aktivitet. På den andre siden skal en ved vurdering av opphør av aktivitet ikke se helt bort fra midlertidige avbrudd, hvis det er på det rene at aktiviteten overhodet ikke har vært utøvet i løpet av avbruddsperioden, slik at aktivitetsperioden reelt er under 2 måneder i inntektsåret. Skattyter som har vært syk i minst 10 måneder av året og vært helt avskåret fra å delta i driften, kan etter omstendighetene anses ikke å være aktiv selv om han tar opp igjen aktiviteten i et senere år.

Med tomånedersperioden menes en sammenhengende periode og ikke et antall arbeidsdager i inntektsåret. Perioden regnes fra dato for første arbeidsdag i det aktuelle inntektsår. Arbeider f.eks. skattyteren tre dager hver annen uke fra åttende mars vil 2-månedersperioden være overskredet den åttende mai.

Har foretaket drevet virksomheten bare en del av året, avkortes 2-månederskravet forholdsmessig. Derimot er det ikke regler om avkortning hvis virksomheten er drevet hele året, men skattyteren bare har vært eier en del av året.

For skattytere som ikke tilfredsstiller kravet til 2 måneders aktivitet etter reglene ovenfor, har omfanget av aktiviteten ingen betydning, dvs. skattyter regnes ikke som aktiv selv om han arbeider mer enn sporadisk, eller mer enn 300-timer i inntektsåret, når all aktiviteten er utført innenfor en periode av 2 måneder. På den annen side telles timene som er arbeidet innenfor tomånedersgrensen med når aktiviteten går ut over en tomånedersperiode.

### ***5.7 Hvem aktiviteten er utført for***

Aktiviteten må være utført i beregningsenheten dvs. for vedkommende næringsvirksomhet i et enmannsforetak eller for vedkommende selskap.

Det forekommer at skattyter fremmer påstand om at aktivitet til fordel for vedkommende næringsvirksomhet eller selskap er utført på vegne av et annet selskap eller i en annen næringsvirksomhet og bare kan regnes som aktivitet der (tjenesteyting). Det må vurderes konkret hvilken næringsvirksomhet/selskap aktiviteten skal anses utført i. Viktige momenter ved denne vurderingen vil være:

- prisen på tjenesten. Ved underprising av tjenesten vil ligningsmyndighetene kunne skjære gjennom og legge til grunn at aktiviteten er utført for det tjenestemottakende foretak,
- hvor vesentlig del oppdraget for det aktuelle tjenestemottakende foretak utgjør av det tjenesteytende foretaks samlede oppdrag,

- hvor stor eierandel i de aktuelle foretakene har den som utfører tjenesten, eventuelt hans overordnede/partnere,
- tjenestens karakter. Dersom den tjenesten som utføres er av administrativ karakter, bør aktivitet normalt anses utført i det tjenestemottakende foretak, se FIN's merknader til § 2-5 i den tidligere delingsforskrift av 8. desember 1995.

Ingen av momentene er avgjørende, men inngår i en totalvurdering. Tjenesteyting skal bare anses som aktivitet i ett av selskapene.

Se for øvrig Ot.prp. nr. 19 (1994-95) s. 137/138.

### Eksempel 1.

*Skattyteren driver personlig næringsvirksomhet som lege og er i tillegg kommandittist i et kommandittselskap som eier en tråler. Han utfører bedriftshelsetjenester for mannskapet på trålerne med betaling fra kommandittselskapet. Dette vil ikke anses som aktivitet i kommandittselskapet, men i næringsvirksomhet som lege.*

### Eksempel 2.

*Skattyteren er eneeier av et industribygg. Han leier bygget ut til et aksjeselskap som han eier alle aksjene i. Utleien har så stort omfang at det må anses som næringsvirksomhet. Ifølge leieavtalen skal leietaker ha ansvar for alt ytre og indre vedlikehold og for vaktmestertjenester. Skattyteren er ansatt i aksjeselskapet. Han er personlig med på å administrere driften av bygningen. Arbeidet med å administrere må anses å være aktivitet i den personlige virksomheten med å leie ut industribygget og ikke utført på vegne av det selskapet som leier bygget.*

## **5.8 Hvor aktiviteten er utført**

Det er ikke noe krav om at aktiviteten skal utføres geografisk på bedriftens område. Arbeid som utføres f.eks. i hjemmet, vil telle med selv om bedriften har egne bygninger hvor arbeidet kunne vært utført.

Aktivitet utført i utlandet for beregningsenheten av person som anses skattemessig bosatt i Norge, skal regnes med, se FIN i Utv. 1999/711. Dette gjelder selv om inntekten fra denne del av aktiviteten i næringsvirksomheten/selskapet ikke er skattepliktig til Norge.

For person som anses skattemessig bosatt i utlandet er det en forutsetning at vedkommende faktisk utfører aktivitet her i riket.

## **5.9 Bevissspørsmål**

### *5.9.1 Bevisbyrde, aktivitet utover det sporadiske*

Det er den faktiske aktivitet skattyteren har utøvet som skal legges til grunn ved vurderingen av om vilkårene for å beregne personinntekt etter delingsmodellen er tilstede. Påstår skattyteren at han ikke har vært aktiv er det ligningsmyndighetene som skal sannsynliggjøre at skattyteren har hatt aktivitet i beregningsenheten(e) utover ren forvaltning av eierinteresser/styredeltagelse og utover det rent sporadiske. Om hva som menes med sporadisk, se foran under pkt. 5.5.2 «Liberal virksomhet».

Er det usikkert om skattyteren har utøvet aktivitet eller ikke (utover det rent sporadiske), må en ta standpunkt til spørsmålet om skattyter faktisk har vært aktiv på grunnlag av de opplysninger som foreligger. Det må da bl.a. legges vekt på:

- skattyterens kompetanse
- skattyterens øvrige engasjementer, for eksempel privat, politisk og i inntektsgivende virksomhet
- skattyterens alder
- om bedriften har egen administrasjon
- om skattyteren disponerer eget kontor
- om skattyteren mottar lønn/styrehonorar fra selskapet eller godtgjørelse utenfor tjenesteforhold/forlods andel av overskuddet mv.

#### *5.9.2 Bevisbyrde, 300-timers kravet*

Når det er sannsynliggjort at skattyteren i ikke-liberal virksomhet har hatt aktivitet i beregningsenheten som går ut over ren forvaltning av eierinteresser/styredeltakelse, og utover det sporadiske, er det skattyteren som skal sannsynliggjøre at aktiviteten i beregningsenheten er på 300 timer eller mindre vedkommende inntektsår. Dersom skattyteren ikke forsøker å sannsynliggjøre dette eller ikke klarer det, skal han regnes for å ha arbeidet mer enn 300 timer.

Det vil være en presumsjon for at eier som arbeider i sitt foretak, utøver dette arbeidet i den tid som ikke medgår til annen yrkesaktivitet, ordinær ferie, fritid, sykdom og omsorg for andre. Dersom eieren vil unngå å bli ansett som aktiv i foretaket sitt, må han derfor i utgangspunktet kunne motbevise denne presumsjonen, eventuelt sannsynliggjøre så mye annen tidsbruk i året at det ikke blir plass til over 300 timer i foretaket, jf. FIN's kommentarer til § 2-5 i den tidligere delingsforskrift av 8. desember 1995.

Er det bare et bierverv hvor 300-timerskravet gjelder, kan det være aktuelt å se på foretakets omsetning.

Er skattyteren bare identifisert med passiv eier, kan det også være aktuelt å se på det vederlag skattyteren får.

## **6 Krav til eierforhold**

### ***6.1 Enmannsforetak***

Skattytere anses som eier i enmannsforetak når vedkommende selv er eier eller gift med eier, se nedenfor under pkt. 6.3.2 «Ektefeller».

Det er ikke stilt krav om 2 måneders eiertid i inntektsåret for enmannsforetak.

### ***6.2 Aksjeselskap eller deltakerlignet selskap***

Om eierkravet i deltakerlignet selskap eller aksjeselskap, se nedenfor under pkt. 7.1.1 «Hovedregel». Vilkåret om å være eier av andel i deltakerlignet selskap eller aksje i aksjeselskap, kan i selskap erstattes med vilkåret om å ha krav på andel av overskudd eller utbytte (uten nødvendigvis å være eier av andel eller aksje).

## **6.3 Hvem er eier**

### ***6.3.1 Generelt***

Det er den reelle eierposisjon som skal legges til grunn. Nærmere om eierbegrepet, se stikkord «Eierbegrepet».

Andel eller aksjer som eies i sameie som ikke er et deltakerlignet selskap, anses for å være eiet med en forholdsmessig andel av deltakerne. Andel eller aksjer som eies av et deltakerlignet selskap eller aksjeselskap, skal anses som selskapets eiendom. Om at andre kan anses som eiere ved identifikasjon eller indirekte eie, se pkt. 8 «Identifikasjon» og pkt. 9 «Indirekte eie eller krav på overskudd/utbytte gjennom mellomliggende selskap(er) mv.».

Om hvem som skal anses som eier i dødsbo, konkursbo mv., se nedenfor.

### *6.3.2 Ektefeller*

Ved avgjørelse av hvem av ektefellene som skal anses som eier legges de privatrettslige regler til grunn. Den av ektefellene som har brakt foretaket, andelen eller aksjen inn i felleseiet er i utgangspunktet eier, med mindre disse senere er overdradd helt eller delvis til den andre ektefellen.

En aktiv ikke-eiende ektefelle kan behandles som eier og tilordnes personinntekt fra den andre ektefelles enmannsforetak eller andel i deltakerlignet selskap selv om den andre ektefelle også er aktiv og er den reelle eier av hele foretaket eller andelen. Derimot kan en ektefelle som er aktiv i et aksjeselskap ikke behandles som eier og tilordnes beregnet personinntekt etter delingsmodellen, dersom det bare er den andre ektefelle som er eier/har krav på utbytte fra aksjeselskapet, og vedkommende også er aktiv.

### *6.3.3 Kjøpsopsjon*

I utgangspunktet skal det ikke tas hensyn til kjøpsopsjoner skattyteren måtte ha til andeler/aksjer i selskapet. Forutsetningen er at opsjonen ikke er utformet på en slik måte at skattyteren må anses som reell eier av andelen/aksjene.

### *6.3.4 Konvertible obligasjoner*

Det er bare eierrett til aksjer i selskapet som teller. Det skal ikke fastsettes personinntekt for personer som bare eier konvertible obligasjoner i selskapet, så lenge obligasjonene ikke er konvertert til aksjer.

### *6.3.5 Dødsfall*

Blir et dødsbo overtatt i uskifte av gjenlevende ektefelle, regnes gjenlevende ektefelle som eier fra dødsfallstidspunktet av alt som inngår i dødsboet (før dødsfallet må det vurderes konkret hvem av ektefellene som var eier eller om begge var det).

Enearving som overtar boet (inkludert andel/aksje) udelt, regnes som eier fra dødsfallet.

Overtar enearving ikke ansvar for avdødes gjeld eller skiftes boet mellom arvinger og/eller gjenlevende ektefelle, oppstår et dødsbo. Alle loddeierne anses som deleier av (sameier i) andeler/aksjer i dødsboet fra dødsfallet til andelen/aksjene er utloddet.

(Det skal ikke fastsettes personinntekt av inntekt fra heleiet virksomhet som drives for boets regning).

### *6.3.6 Konkursbo*

Er konkursdebitor en fysisk person, anses han fullt ut som eier av andeler/aksjer som er trukket inn i konkursboet inntil disse blir realisert.

## **7 Tilleggsvilkår for selskaper**

### **7.1 Generelt**

#### *7.1.1 Hovedregel*

For selskap deltakerlignet etter nettometoden og for aksjeselskap er det tilleggsvilkår for å beregne personinntekt etter delingsmodellen.

Vilkåret for deling er oppfylt for hele året såfremt aktive personer til sammen og samtidig i minst 2 måneder av året enten:

- eier to tredeler av eierandelene/aksjene i selskapet enten direkte, gjennom identifikasjon og/eller ved indirekte eie. Om hvem som anses som direkte eier, se foran under pkt. 6 «Krav til eierforhold» og/eller
- har krav på eventuelt faktisk får to tredeler av overskuddet i selskap som deltakerlignes eller av utbyttet i aksjeselskap enten direkte, ved identifikasjon eller ved indirekte krav på overskudd eller utbytte gjennom mellomliggende selskap(er) eller innretninger. Har den aktive krav på andel av overskudd/utbytte er det ikke noe vilkår at det faktisk blir overskudd eller utdeles utbytte.

I selskap er det ingen nedre grense for hvor liten andel av det deltakerlignede selskap/del av aksjene i aksjeselskap den enkelte person/selskap må inneha, for å bli ansett som eier i forhold til reglene om personinntekt. Det er tilstrekkelig å være deleier i andel/aksje, f.eks. ved å være deltaker i sameie som eier andel eller aksje i det selskap skattyteren er aktiv. Tilsvarende gjelder for krav på andel av overskudd/utbytte.

Er ikke vilkårene ovenfor oppfylt, skal det ikke beregnes personinntekt etter delingsmodellen for aktive deltakere/aksjonærer i selskapet.

Er vilkårene for:

- identifikasjon og indirekte eie eller
- identifikasjon og indirekte krav på overskudd/utbytte

tilstede samtidig, brukes den av reglene som gir størst eier-/overskudds-/utbytteandel. Om identifikasjon, se nedenfor under pkt. 8 «Identifikasjon». Om indirekte eie eller krav på overskudd/utbytte, se nedenfor under pkt. 9 «Indirekte eie eller krav på overskudd/utbytte gjennom mellomliggende selskap(er) mv.».

#### *7.1.2 Spesielt om to-månederskravet til å eie eller ha krav på andel av overskudd/utbytte*

To-måneders kravet i selskaper regnes fra dato til dato. Har skattyteren f.eks. flere eierperioder i året legges disse sammen. Har selskapet bare drevet næringsvirksomheten en del av året, avkortes to-månederskravet forholdsmessig.

Ved endring av et foretaks organisasjonsform, f.eks. ved omdannelse av personlig drevet næringsvirksomhet til deltakerlignet selskap eller aksjeselskap, regnes eiertiden både før og etter omorganiseringen med ved vurderingen av om eiertiden er oppfylt i foretaket. (Men en må vurdere separat for hvert av foretakene før og etter omdanningen om de øvrige vilkårene for deling er tilstede).

### 7.2 Aksjeselskap som eier aksjer i seg selv

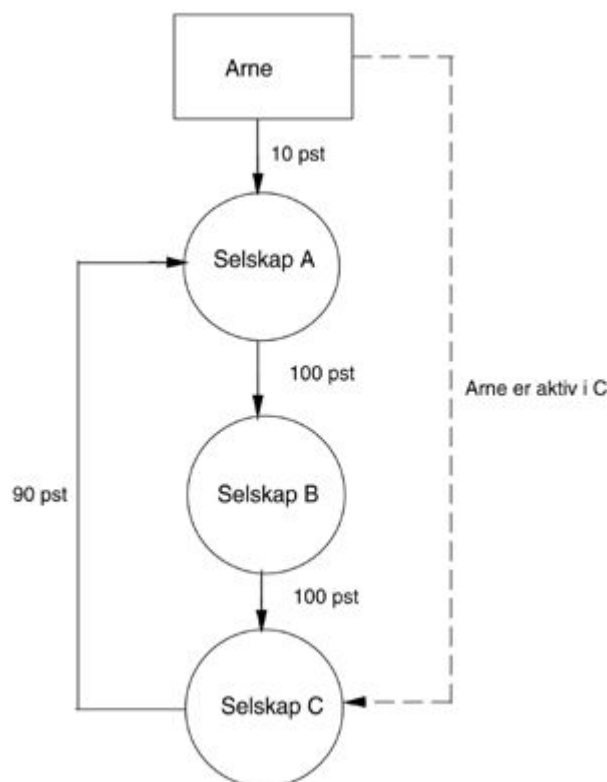
Ved beregning av aktive personers eierandel skal en se bort fra aksjer som selskapet eier i seg selv (egne aksjer). Eierandelen beregnes bare på grunnlag av de resterende aksjer som eies av andre. Tilsvarende gjelder for krav på andel av utbytte for slike aksjer, se FIN i Utv. 2001/1399 pkt. 2.3. Tilsvarende gjelder for krav på andel av utbytte.

### 7.3 Aksjeselskaper som eier aksjer i hverandre (krysseie)

Eier to aksjeselskaper aksjer i hverandre og de øvrige aksjene eies av en person, anses vedkommende som eier av alle aksjene i begge selskapene, uavhengig av hvor stor prosent de direkte eide aksjene utgjør av alle aksjene. Slike innbyrdes eierforhold kan være mer kompliserte og involvere flere selskaper. I tillegg til de direkte eide aksjene vil personlige aksjonærer eie aksjer indirekte gjennom de andre selskapene. Tilsvarende gjelder for krav på andel av utbytte.

#### Eksempel:

*Selskap A eier alle aksjene i selskap B. Selskap B eier alle aksjene i selskap C. Selskap C eier 90 pst. av aksjene i selskap A. Personen Arne eier de øvrige 10 pst. av aksjene i selskap A. Arne er aktiv i selskap C. Arne må anses å være eneeier av alle selskapene.*



### 7.4 Endringer i året i aktive personers eierandeler mv.

Det skal beregnes personinntekt i selskaper for hele året dersom kravet til aktive personers eierandel eller overskudds-/utbytteandel er oppfylt i minst 2 måneder.

### 7.5 Fusjon/fisjon i løpet av inntektsåret

Om fusjon/fisjon i løpet av inntektsåret, se stikkord «Personinntekt - fisjon og fusjon av selskap».

### **7.6 Aktiv person bosatt i utlandet**

For selskaper hjemmehørende i Norge skal aktive personers eierandeler/aksjer og/eller krav på overskudd/utbytte telle med i vurderingen av om tilleggskravet for selskaper er oppfylt, selv om den aktive person er bosatt i utlandet og selv om vedkommende ikke er skattepliktig til Norge. Forutsetningen er at personen bosatt i utlandet har utført aktiviteten i Norge.

For selskaper hjemmehørende i utlandet, men som har skatteplikt til Norge, regnes bare med aktive eiere mv. som har utført aktivitet i Norge, og som er skattepliktige hit.

### **7.7 Særlig om overskudd i deltakerlignet selskap**

Det er de aktives krav i følge selskapsavtalen og/eller selskapsloven på andel av et korrigert regnskapsmessig overskudd som er utgangspunktet for vurdering av overskuddsandelen. Dette overskuddet skal bl.a. inkludere renter på kapitalinnskudd og fordel ved uttak av aktiva og/eller tjenester, herunder fri bolig og privat bruk av bil.

Videre skal deltakers faktisk godskrevne godtgjørelse for arbeidsinnsats i selskapet regnes med som krav på overskudd ved vurdering av overskuddsandelen. Arbeidsgodtgjørelse til kommandittist eller stille interessent som er behandlet som lønn av selskapet, skal ikke regnes med i overskuddet ved vurderingen.

Godskrives det arbeidsgodtgjørelse til deltaker i et selskap hvor det også er passive deltakere, må spørsmål om vilkårene for deling er tilstede, vurderes på nytt hvert år på grunnlag av faktiske tall. Dette gjelder selv om det ikke er skjedd noen endringer i selskapsavtalen eller i eierforholdene. Se eksempel nedenfor. Får deltakerlignet selskap i et senere år inntektstillegg for ikke oppgitt inntekt, må en legge den ikke oppgitte inntekt til det regnskapsmessige overskudd, og vurdere på nytt om selskapet fortsatt skal være delingsforetak.

Har det deltakerlignede selskap gått med regnskapsmessig underskudd i året, men en eller flere av deltakerne likevel får godskrevet godtgjørelse for arbeid, må disse i denne sammenheng anses å ha krav på hele overskuddet dette året. Dette vilkåret for deling vil være oppfylt uavhengig av hvor liten eierandel de aktive deltakerne har og hvor liten arbeidsgodtgjørelsen er.

Har den aktive som har krav på godtgjørelse for arbeid, enten ervervet andelen i løpet av året eller realisert andelen i løpet av året, må en ved vurdering av overskuddsandel sammenligne med overskuddet i den perioden vedkommende har vært eier. Hvis det ikke foreligger avsluttet regnskap for denne perioden, settes overskuddet til en forholdsmessig del av årsoverskuddet, se eksempel 2 nedenfor.

I deltakerlignede selskap kan deltakerne også ha krav på:

- godtgjørelse/leie for å stille egne aktiva til disposisjon for selskapet og/eller
- refusjon for betalt skatt på beregnet personinntekt fra selskapet.

Slik godskrivning skal ikke anses som overskuddsandel i denne sammenheng.

Blir overskuddet fordelt mellom deltakerne med en større del til de aktive enn det som følger av selskapsloven og/eller selskapsavtalen, legges den faktiske fordeling til grunn selv om ikke meroverskuddet er kalt godtgjørelse for arbeid.

### Eksempel 1:

*Et deltakerlignet selskap har f.eks. fire eiere som hver eier 25 pst. Tre av dem er passive og den fjerde er aktiv. Den aktive deltaker skal hvert år ha en arbeidsgodtgjørelse på kr 200 000 for arbeid som overstiger 300 timer. Rest overskuddet fordeles likt mellom deltakerne.*

*Er det regnskapsmessige overskuddet før godskrivning av arbeidsgodtgjørelse kr 320 000 vil restoverskuddet være kr 320 000 - kr 200 000 dvs. kr 120 000. Den aktives andel av dette overskudd etter arbeidsvederlag vil være kr 120 000: 4 dvs. kr 30 000. Totalt vil han da få kr 230 000 av i alt kr 320 000, dvs. 71,8 pst. og vilkårene for deling er oppfylt.*

*Er det regnskapsmessige overskuddet før godskrivning av arbeidsgodtgjørelse kr 420 000 vil restoverskuddet være kr 420 000 - kr 200 000 dvs. 220 000. Den aktives andel av overskudd etter arbeidsvederlag vil da være kr 220 000: 4 dvs. kr 55 000. Totalt vil han da få kr 255 000 av i alt kr 420 000 dvs. 59 pst. og selskapet vil ikke lenger være et delingsforetak.*

### Eksempel 2:

*Et deltakerlignet selskap har f.eks. tre eiere, som hver eier 1/3. Reidar som er den eneste aktive eier selger sin tredel til den passive deltaker Brit den 1. mai i inntektsåret. For den perioden Reidar har vært aktiv skal han ha en arbeidsgodtgjørelse på kr 100 000. Selskapets overskudd har for hele året vært kr 180 000. Reidar mottar overskuddsandel for den perioden han har vært eier. Det foreligger ikke avsluttet regnskap for denne perioden, og overskuddet settes således til en forholdsmessig andel av overskuddet. Samlet overskuddsandel frem til 1. mai er kr 60 000, dvs. kr 20 000 på hver av eierne. Overskuddsandelen for resten av året er da kr 120 000, som fordeles med kr 80 000 på Brit som nå eier 2/3 av selskapet, og med kr 40 000 på Kjell Ola som eier 1/3.*

*Den aktive, Reidar, får således i overskuddsandel og arbeidsgodtgjørelse kr 120 000 av totalt utdelt i løpet av året kr 280 000, hvilket utgjør 42,9 pst av overskuddet når en ser hele året under ett. Ved vurderingen av om selskapet er delingspliktig må en imidlertid sammenligne den aktives andel med overskuddet bare i den perioden han har vært eier. For denne perioden utgjør altså en forholdsmessig andel av overskuddet kr 60 000. I tillegg ble det delt ut kr 100 000 i arbeidsgodtgjørelse til Reidar. Totalt har Reidar fått kr 120 000 av i alt kr 160 000 for denne perioden. Dette utgjør 75 pst, og siden Reidar har vært eier i mer enn 2 måneder, vil selskapet bli delingspliktig.*

### **7.8 Særlig om utbytte i aksjeselskap**

Det er det utbytte de aktive personer har krav på etter aksjelovene, ev. etter særskilt bestemmelse i selskapets vedtekter eller i aksjonæravtale som er utgangspunktet for vurdering av utbytteandelen. Utdelinger som etter aksjeloven er definert som noe annet enn utbytte, f.eks. utbetalinger etter asl./asal. kap 12, skal ikke telle med ved vurderingen. Om hva som er slikt utbytte, se asl./asal kapitel 8. Lønn eller annen arbeidsgodtgjørelse til aktive aksjonærer skal ikke regnes med ved vurderingen av utbytteandelen.

I aksjeselskaper er det retten til utbytte, vedtatt i det år delingsplikten vurderes for, som regnes med når det skal avgjøres om utbyttekravet er oppfylt, se FIN i Utv. 2000/1684. Utbyttet anses innvunnet på tidspunktet for generalforsamling. Det er ikke avgjørende når utbytte utbetales. F.eks. vil et aksjeselskap være delingspliktig selv om eneaksjonæren har solgt alle sine aksjer i januar, dersom han fortsatt arbeider for selskapet (aktivitetskravet) og beholder



rett til minst to-tredeler av utbyttet («eierkravet») ut over månedsskiftet februar/mars (to-månederskravet).

Utbytte til utenlandske aksjonærer teller med, også når utbyttet på grunn av skatteavtaler ikke er skattepliktig til Norge.

Blir utbytte fordelt mellom deltakerne med en større del til de aktive enn det som følger av aksjeloven, selskapets vedtekter eller aksjonæravtale, legges den faktiske fordeling til grunn.

Om særtilfelle hvor det er ytet konsernbidrag til morselskapet, mens aktive aksjonærer i datterselskapet har fått hele utbyttet, se FIN i Utv. 1997/189.

## **8 Identifikasjon**

### **8.1 Generelt**

Identifikasjon vil si at en aktiv person skal behandles som om vedkommende:

- eier andel i deltakerlignet selskap eller aksje som tilhører andre og/eller
- har krav på andel av overskudd eller utbytte som tilfaller andre.

Med andre menes her andre fysiske personer, selskaper eller innretninger. Identifikasjon er bare aktuelt for person som er aktiv i et selskap. Det er bare fysiske personer som identifiseres med andre fysiske personer, selskaper og/eller innretninger.

Vilkårene for identifikasjon er at:

- den andre er enten en fysisk person som ikke er aktiv i vedkommende selskap, eller et selskap eller innretning og
- den aktive person har den lovbestemte tilknytningen til vedkommende person, selskap eller innretning, se nedenfor.

Om fordelingen hvis det er flere aktive personer som kan identifiseres med samme person, selskap eller innretning, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

Det er ikke noe krav for å identifisere at partene har tilsiktet en omgåelse av skattereglene. Identifikasjonsreglene gjelder både for spørsmålet:

- om en aktiv person skal behandles som om han var eier av andel/aksjer, og/eller har krav på andel av overskudd/utbytte,
- om de aktive personene i et selskap til sammen fyller kravet til eierandeler eller kravet til andel av overskudd/utbytte og
- hvordan samlet personinntekt i selskapet skal fordeles mellom de aktive personene.

### **8.2 Enmannsforetak**

Identifikasjonsreglene gjelder ikke for eierposisjon i et enmannsforetak. Personinntekt i enmannsforetak kan således bare beregnes etter delingsmodellen for eieren av foretaket, og/eller hos ikke-eiende ektefelle.

### **8.3 Inntreden/opphør av vilkårene for identifikasjon i løpet av året**

Vilkårene for identifikasjon med andres eierposisjon kan oppstå/oppføre i løpet av inntektsåret, f.eks. fordi personen/selskapet (som den aktive person skal identifiseres med), har kjøpt eller realisert andelen/aksjen, vedkommende dør, ektefeller blir skilt eller vedkommende selv blir aktiv mv. Identifikasjonen gjelder bare for det tidsrom vilkårene for slik identifikasjon av eierposisjoner er tilstede. Opphør av vilkårene for identifikasjon i løpet av året, behandles som opphør av eierposisjon og opphør av krav på overskuddsandel eller utbytte. Dette gjelder med mindre den aktive selv blir eier av andelen/aksjen i forbindelse med opphøret av vilkårene for identifikasjon, eller kan identifiseres med en eventuell ny eier.

## **8.4 Identifikasjon med fysiske personer**

### **8.4.1 Generelt**

En person kan bare identifiseres med en annen fysisk person som ikke anses som aktiv i beregningsenheten det er på tale å beregne personinntekt i. Slik «ikke-aktivitet» vil foreligge for personer som ikke oppfyller vilkårene for aktivitet f.eks. fordi vedkommende overhodet ikke har vært aktiv i foretaket eller vedkommende har utøvet aktivitet, men bare styrearbeid, eller aktivitet i en ikke-liberal virksomhet har vært under 300 timer, eller aktiviteten har vært over 300 timer, men eiertiden i løpet av inntektsåret har vært under 2 mnd.

### **8.4.2 Identifikasjon med nærstående personer**

Den aktive person skal når vilkårene for øvrig er tilstede identifiseres med følgende personer, under forutsetning av at disse ikke selv er aktive i vedkommende selskap:

- ektefelle herunder registrert partner. Identifikasjonen skal foretas fra tidspunktet for ekteskapets inngåelse, uavhengig av ligningsmåten. Identifikasjonen opphører fra det første av tidspunktene for separasjon/skilsmiss ved dom, bevilling eller faktisk samlivsbrudd,
- samboer, for det tidsrom de må anses å bo sammen,
- egne mindreårige barn, herunder adoptivbarn, dvs. barn som ikke er fylt 18 år. Fyller barnet 18 år i løpet av året, kan den aktive bare identifiseres frem til den dagen vedkommende fyller 18 år.

I tillegg til de som er nevnt ovenfor utvides personkretsen for liberal virksomhet med følgende personer:

- slektninger i rett nedstigende eller rett oppstigende linje, herunder barn uansett alder,
- søsken og
- ektefelles eller samboers foreldre og barn.

Oppregningene ovenfor er uttømmende. Imidlertid kan det bli tale om tilsidesettelse etter de ulovfestede regler (skattemessig gjennomskjæring), se stikkord «Tilsidesettelse».

Identifikasjonsreglene gjelder selv om eieren som den aktive skal identifiseres med ikke er bosatt i Norge og selv om eieren ikke er skattepliktig hit.

Identifikasjonen med en person som dør opphører fra dødsfalltidspunktet. Om hvem som anses som eier etter dødsfallet, se ovenfor under pkt. 6.3.5 «Dødsfall».

### **8.4.3 Identifikasjon med person aktiv i et annet felleseiet selskap**

En person A skal identifiseres med en eller flere fysiske personer B som ikke er nærstående etter reglene ovenfor, og som er passiv(e) i det selskap A er aktiv i. Identifikasjon skal foretas

på grunnlag av at personen B er ansett som aktiv i et eller flere andre selskaper enn det person A er aktiv i. Forutsetningen er at:

- minst et selskap er felleseiet, helt eller delvis, av de som skal identifiseres (A og B) enten personenes eierposisjoner i det felles eierselskap fremkommer direkte, indirekte gjennom mellomliggende selskaper eller ved identifikasjon,
- de(t) felles eierselskap er, sammen med den aktive skattyter (A) eier av minst to tredeler av de underliggende selskaper, enten direkte eller indirekte gjennom mellomliggende selskaper eller de(t) felles eierselskap og den aktive skattyter har krav på minst to tredeler av overskudd eller utbytte i de underliggende selskaper og
- de personer som skal identifiseres (A og B) må være ansett som aktive i minst ett av selskapene ovenfor.

Alle betingelsene må være tilstede.

Person A som er aktiv f.eks. i ett av disse selskapene, kan identifiseres med alle personer som er passive i det selskap A er aktiv i, under forutsetning av at de er aktive i andre av de ovenfor nevnte selskaper. A skal imidlertid bare identifiseres med B's eierposisjoner i de(t) felles eierselskap.

Slik identifikasjon skal foretas selv om noen av selskapene er hjemmehørende i utlandet og selv om noen av personene er bosatt i utlandet, såfremt aktiviteten har foregått i Norge.

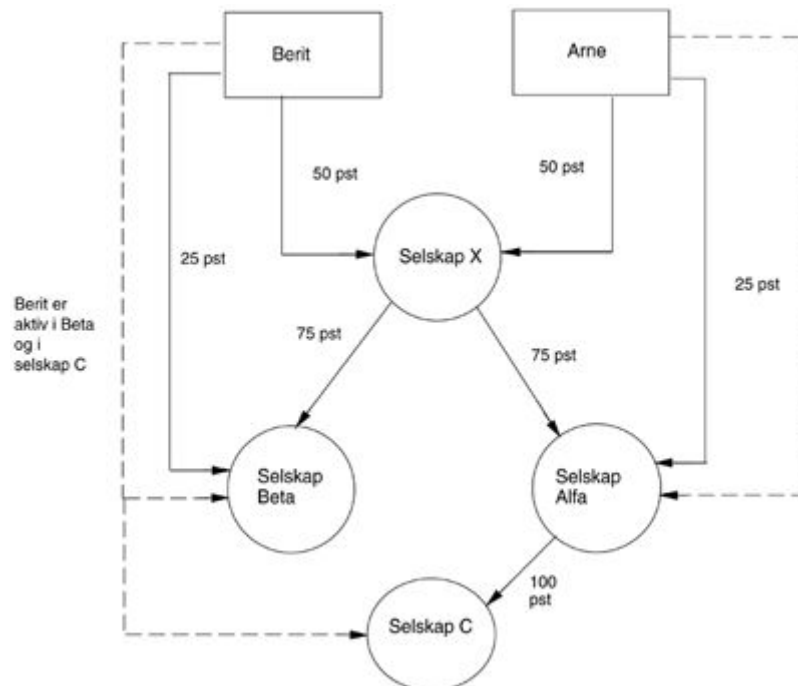
Regelen gjelder også for flere personer som er aktive i flere selskaper, såfremt selskapene de er aktive i, eies helt eller delvis gjennom disse personers felles eierselskap.

#### Eksempel 1:

*Et selskap X eies, helt eller delvis, i fellesskap av Arne og Berit. Selskapet X eier igjen, helt eller delvis, selskapene Alfa og Beta. Selskap Xs eierandel tillagt Arnes eventuelle eierandel i Alfa medfører at selskap X og Arne tilsammen eier minst to tredeler av Alfa. Selskap X og Berit vil på tilsvarende måte eie minst to tredeler av Beta (tilsvarende hvor eierselskapet X sammen med Arne eller Berit har krav på minst to tredeler av overskudd eller utbytte i de underliggende selskaper). Av disse to eiere er det bare Arne som er aktiv i Alfa og bare Berit som er aktiv i Beta. Når disse faktiske forhold er tilstede, kan Arne identifiseres med Berits eierposisjon i selskapet X på grunnlag av aktiviteten i forskjellige selskaper som er eiet gjennom det felleseide selskap. Ved denne identifikasjonen skal Arne anses å eie Berits aksjer i X, men ikke aksjer som Berit eventuelt eier direkte i Alfa, med mindre Alfa også er felleseiet av Arne og Berit. Arnes og Berits felles eierskap i det felleseide selskap X kan være direkte eller indirekte gjennom mellomliggende selskap(er) og/eller ved identifikasjon med nærstående person eller -selskaper. Størrelsen på eierandelene får imidlertid betydning for hvilken virkning Arnes identifikasjon med Berit får. For at Arne skal anses som eier av selskap X eierandel i Alfa, må han (etter å ha fått tillagt Berits eierandel ved identifikasjonen) sammen med andre aktive i Alfa, på vanlig måte eie minst to tredeler av X, for å kunne identifiseres med X.*

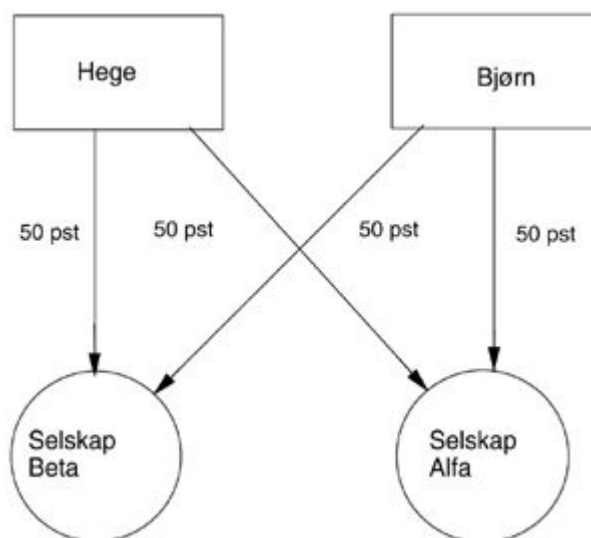
*Videre kan Arne identifiseres med Berit om hun f.eks. bare hadde vært aktiv i det felles eierselskap X (og selv om det ikke forelå noe selskap Beta). Men igjen er det et vilkår at selskap X er eiet, helt eller delvis, i fellesskap av Arne og Berit og at X er medeier i Alfa, helt eller delvis. Videre kan Arne identifiseres med Berits eierposisjon i X om Berit hadde vært*

aktiv i et selskap C hvor X ikke hadde direkte eierposisjon, men som eies, helt eller delvis, av Alfa som X har eierposisjon i.



### Eksempel 2:

Foreligger det f.eks. to selskaper som eies i felleskap av Bjørn og Hege og ingen av disse selskapene eier andel i det andre selskapet gjelder ikke denne regelen om identifikasjon. Da eies ikke noe selskap gjennom et felles eierselskap. Således kan ikke Bjørn identifiseres med Hege dersom aksjene i Alfa og Beta f.eks. eies direkte av Bjørn og Hege med en halvpart hver i hvert selskap. Det kan heller ikke foretas identifikasjon etter denne regelen om det felles eierselskap X ikke eier andel i Alfa, direkte eller indirekte gjennom andre selskap(er).



### 8.5 Identifikasjon med selskaper eller innretning

Den aktive personen skal i visse tilfeller identifiseres med selskaper eller innretninger. Dette gjelder alle typer selskaper uansett organisasjonsform og uavhengig av om de er egne

skattesubjekter eller deltakerlignet. Reglene om identifikasjon gjelder også gjennom selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge og selv om de ikke er skattepliktig hit. Videre gjelder det innretninger som ikke er selskaper, f.eks. stiftelser.

Når den aktive personen (eller personer som han skal identifiseres med) enten alene eller sammen med andre personer som er aktive i selskapet A:

- eier minst to tredeler av og/eller
- har krav på eller oppebærer minst to tredeler av overskuddet/utbyttet

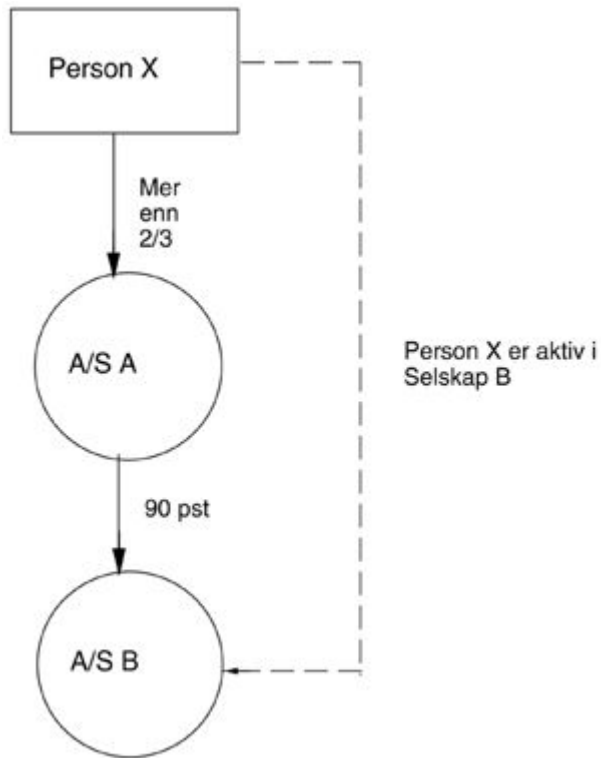
av et selskap/innretning B som eier andeler/aksjer i eller har krav på overskudd/utbytte fra selskapet A som han er aktiv i, skal den aktive personen behandles som om han:

- eide alle andeler/aksjer i A som eies av selskapet/innretningen B som han skal identifiseres med og/eller
- har krav på hele overskuddet/utbyttet fra A som tilfaller selskapet/innretningen B som han skal identifiseres med.

Reglene om identifikasjon gjelder også når den aktive personen eier det andelseiende/aksjeeiende selskap/innretning mv. gjennom andre selskap, innretninger mv. som hver for seg tilfredsstillende disse vilkårene. Ved identifikasjon gjennom en eierkjede med flere selskaper eller innretninger, må to-tredelskravet være oppfylt for hvert selskap eller innretning i eierkjeden.

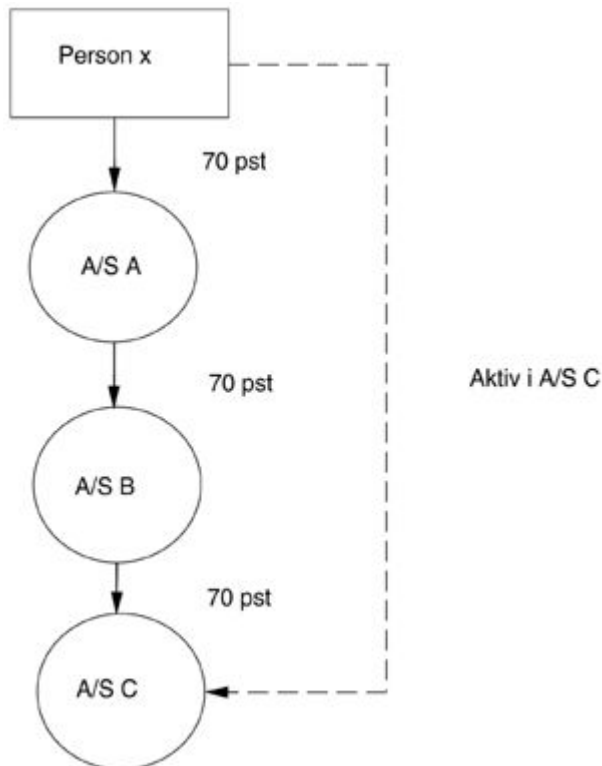
#### Eksempel 1:

*A/S A eier 90 pst. av aksjene i A/S B. En person X er aktiv i A/S B. Dersom personen X eller eiere han kan identifiseres med, eier minst to tredeler av aksjene i A/S A eller har krav på minst to tredeler av utbyttet fra A/S A, behandles X i forhold til personinntekt som om han er eier av de aksjene i A/S B som eies av A/S A. (Personen X kan også identifiseres med eiere som er aktive i A/S A, men ikke med eiere som er aktive i A/S B, hvor X er aktiv.)*



Eksempel 2:

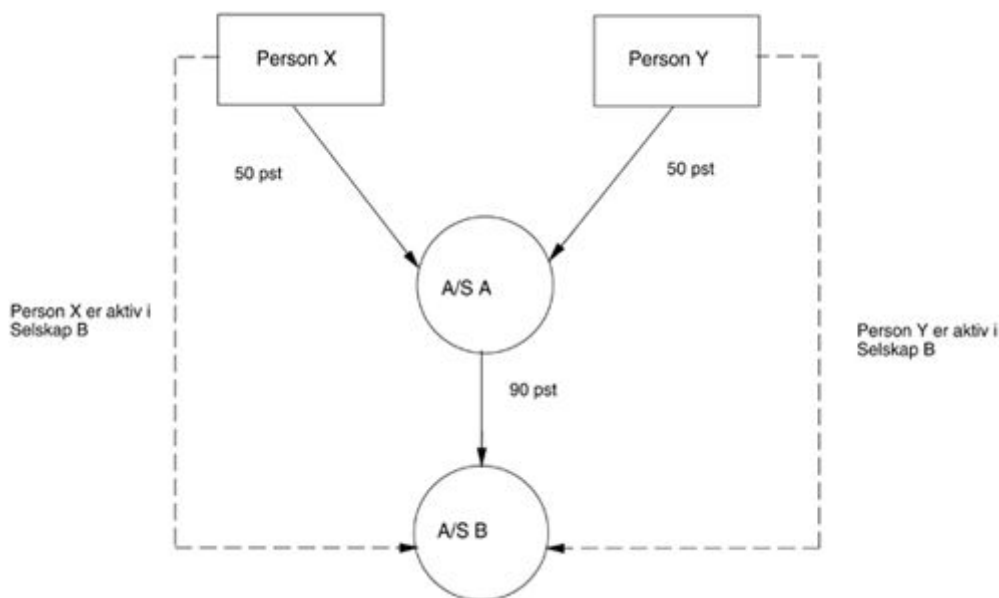
*A/S A eier 70 pst. av aksjene i A/S B, som igjen eier 70 pst. av aksjene i A/S C. En person X er aktiv i A/S C. Person X eier 70 pst. av aksjene i A/S A. Person X behandles i forhold til personinntekt som om han er eier av aksjene i A/S C som eies av A/S B.*



### Eksempel 3:

*A/S A eier 90 pst. av aksjene i A/S B. Personene X og Y er aktive i A/S B. Personene X og Y eier 50 pst. hver av aksjene i A/S A. I et slikt tilfelle skal X og Y's eierandel i A/S A summeres, og vilkårene for å bli identifisert med A/S A er tilstede både for X og for Y.*

*Hadde f.eks. Y ikke vært aktiv i A/S B og ikke var nærstående til X, ville vilkårene for identifikasjon i forhold til A/S A ikke være til stede.*



### **9 Indirekte eie eller krav på overskudd/utbytte gjennom mellomliggende selskap(er) mv.**

Aktive personer skal ved vurderingen av om to-tredelskravet er oppfylt indirekte anses å eie andel/aksjer eller ha krav på overskudd/utbytte fra det selskap de er aktive i, også gjennom mellomliggende selskaper eller innretninger som eier andeler/aksjer eller har krav på overskudd/utbytte fra det selskap personen er aktiv i. Dette er aktuelt når betingelsene for identifikasjon med de(t) mellomliggende selskap mv. ikke er tilstede. Den aktive skal da tilordnes så stor del av det mellomliggende selskaps eierandel/aksjer eller andel av overskudd/utbytte som tilsvarer den aktive persons eierandel eller overskudds/utbytteandel i det mellomliggende selskap. I motsetningen til ved identifikasjon med det mellomliggende selskapet da de(n) aktive anses å eie hele eierandelen/alle aksjene som det mellomliggende selskap eier eller ha krav på hele overskuddet/utbytte som det mellomliggende selskapet har krav på. Det kan således være av betydning om den aktive kan identifiseres med et eller flere mellomliggende selskap eller ikke.

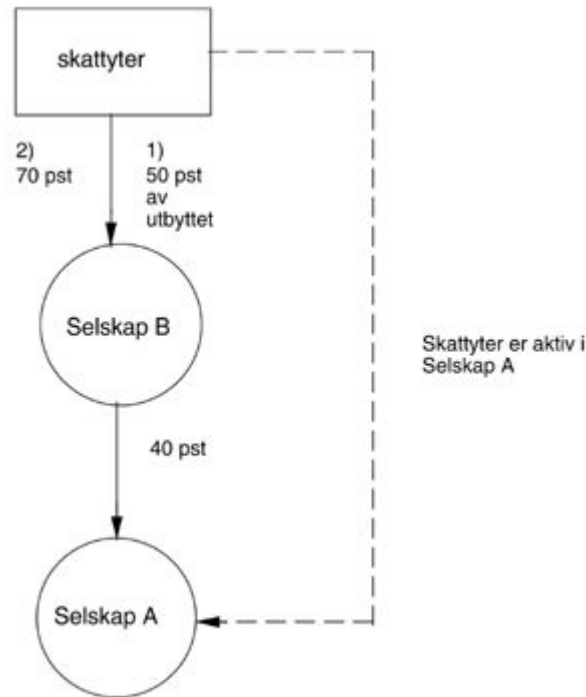
Reglene om indirekte eie gjelder også gjennom selskaper som ikke er hjemmehørende i Norge og selv om selskapet ikke er skattepliktig hit.

### Eksempel:

*Skattyteren er aktiv i selskap A. Selskap B eier 40 pst. av selskap A og/eller har krav på 40 pst. av overskudd/utbytte i selskap A. Skattyteren har krav på 50 pst. av utbyttet i selskap B (1).*

Hvis skattyteren ikke kan identifiseres med selskap B, skal han anses å indirekte eie 20 pst. av selskap A (50 pst. av 40 pst.) og/eller ha krav på 20 pst. av utbyttet i A gjennom selskap B.

Kan skattyteren identifiseres med selskap B som eneste person f.eks. fordi han eier 70 pst. i selskap B (2), skal han anses å eie 40 pst. av A og/eller ha krav på 40 pst. av utbyttet fra selskap A, ved identifikasjonen med selskap B.



### 10 Kombinasjon av reglene om direkte eie, identifikasjon og/eller indirekte eie gjennom mellomliggende selskaper

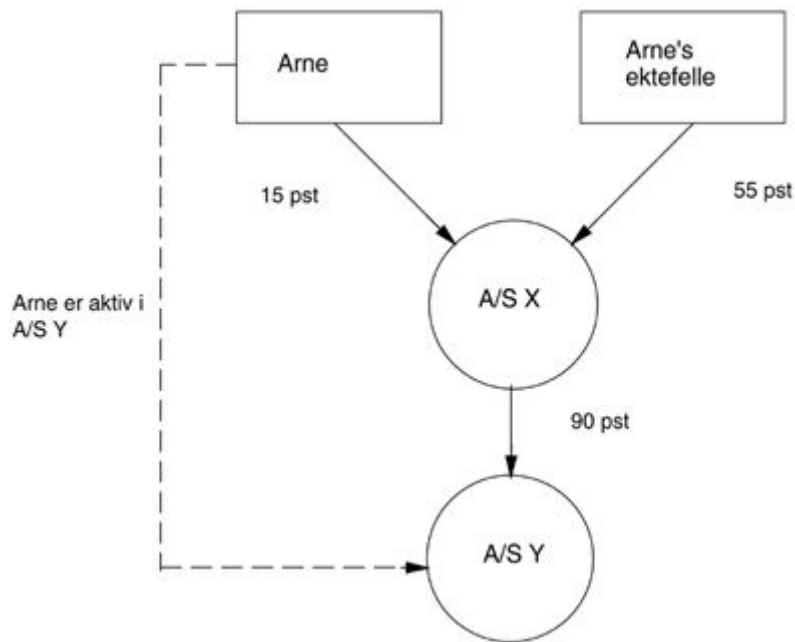
Reglene om direkte eie, identifikasjon med personer eller selskaper mv., og indirekte eie gjennom mellomliggende selskaper, kan kombineres. I forhold til personinntekt skal den aktive person behandles som om han eier andeler/aksjer som f.eks. eies av aksjeselskap, innretning mv., hvor nærstående personer som skattyteren kan identifiseres med, eier tilstrekkelig med aksjer. Disse andelene/aksjene kommer i tillegg til andeler/aksjer som eventuelt eies av den aktive personen selv eller av andre han kan identifiseres med og/eller anses å eie indirekte gjennom andre mellomliggende selskaper.

Tilsvarende gjelder for krav på andel av overskudd eller på utbytte.

#### Eksempel 1.

A/S X eier 90 pst. av aksjene i A/S Y. En person Arne er aktiv i A/S Y. Arne eier 15 pst. av aksjene i A/S X og hans ektefelle som ikke er aktiv i A/S Y eier 55 pst. Arne skal identifiseres med sin ektefelle, og anses å eie 70 pst. (15 + 55) av aksjene i A/S X. Dette innebærer at han skal identifiseres med A/S X, og behandles som om han eier alle aksjene A/S X eier i A/S Y.



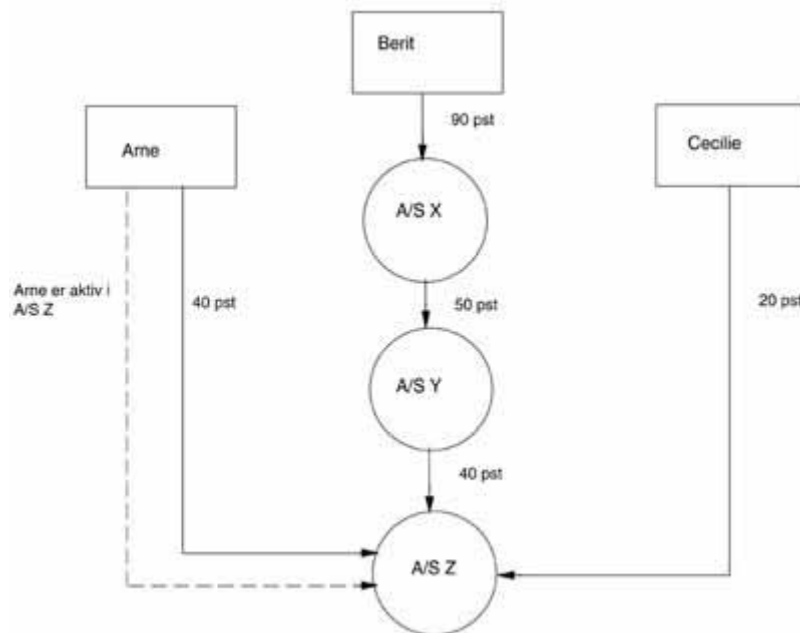


Eksempel 2.

*A/S X eier 50 pst. av aksjene i A/S Y som igjen eier 40 pst. av aksjene i A/S Z. Berit er mindreårig barn av Arne. Berit er ikke aktiv i noen av selskapene, eier 90 pst. av aksjene i A/S X, men ikke noe i de andre selskapene.*

*Arnes samboer Cecilie eier 20 pst. av aksjene i A/S Z. Hun er ikke aktiv i A/S Z.*

*Arne er aktiv i A/S Z. Han eier selv 40 pst. av aksjene i A/S Z. Han eier ikke aksjer i noen av de øvrige selskapene og kan ikke identifiseres med andre eiere enn sin samboer og sitt mindreårige barn.*



*Arne skal anses å eie følgende andel av selskapet Z:*

<i>Direkte eie</i>	40 pst.
<i>Identifikasjon med samboer</i>	20 pst.
<i>Gjennom identifikasjon med barnet anses Arne for å eie barnets 90 pst. i A/S X. Arne kan derfor identifiseres med A/S X. A/S X eier 50 pst. av aksjen i A/S Y. Arne kan ikke identifiseres med A/S Y, men kan anses å eie indirekte, dvs. 50 pst. av A/S Y's eierandel på 40 pst. i A/S Z.</i>	
<i>Dvs. 20 pst. av A/S Z</i>	20 pst.
	I 80 alt pst.

## 11 Flere kommuner

Spørsmålet om vilkårene er tilstede for å beregne personinntekt etter delingsmodellen avgjøres av ligningskontoret for:

- enmannsforetak: i virksomhetskommunen,
- deltakerlignet selskap: i den kommune hvor selskapet nettolignes (selskapskommunen), se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og
- aksjeselskap: i aksjeselskapets hovedkontorkommune, se stikkord «Skattestedet».

# Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)

*Sktl. kap. 12. FSFIN kap. 12. SSV § 7-1. Takseringsreglene § 3-2-8.*

## 1 Generelt

Nedenfor behandles bare fastsettelse av størrelsen av beregnet personinntekt etter delingsmodellen i enmannsforetak og selskap når vilkårene for deling foreligger.

Om vilkårene for å fastsette personinntekt etter delingsmodellen i enmannsforetak eller selskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

Om tilordning/fordeling av personinntekt i enmannsforetak og mellom deltakere/aksjonærer i selskap, tidfesting av personinntekten, maksimalbegrensninger av lønnsfradrag og av personinntekten og om negativ personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

Om deltakeres og aksjonærers adgang til å kreve refusjon fra selskapet av skatt og trygdeavgift utlignet på beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra vedkommende selskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

## 2 Beregningsenheten

### 2.1 Enmannsforetak

### *2.1.1 Hovedregel*

I enmannsforetak skal beregningen av personinntekt som hovedregel foretas særskilt for hver atskilt næringsvirksomhet. Er det ført et felles regnskap for virksomhetene, må skattyter splitte inntekter, kostnader (herunder avskrivninger), kapitalavkastningsgrunnlag, lønn mv. på de enkelte virksomheter (beregningseenheter).

### *2.1.2 Unntak*

Personinntekt skal som regel beregnes under ett for to eller flere atskilte virksomheter når det er høy grad av innholdsmessig og økonomisk nærhet mellom dem, uavhengig av det samlede antall årsverk i virksomhetene, se nedenfor. I følgende tilfeller skal alltid personinntekten beregnes under ett:

- alminnelig gårdsbruk og bierverv knyttet til dette, f.eks. korttidsutleie av inntil to hytter på eiendommen, 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, sten og torv fra jord/skogbrukseiendommen, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsats ikke overstiger 3 normalårsverk,
- alminnelig gårdsbruk og/eller skogbruk og/eller fiske/fangst, såfremt den samlede årlige arbeidsinnsats ikke overstiger 3 normalårsverk.

Overstiger arbeidsinnsatsen 3 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 innsats overstiger grensen på 3 normalårsverk.

Innenfor en beregningseenhet som inneholder flere næringsvirksomheter, skal personinntekten beregnes under ett. Skattyter kan ikke velge at de enkelte virksomheter sees hver for seg, f.eks. fordi han er aktiv i den ene, men ikke den andre.

Regelen om at personinntekt for atskilte virksomheter i enmannsforetak i visse tilfelle skal beregnes under ett, gjelder likevel ikke for virksomheter som har forskjellige satser for avgift til folketrygden. Personinntekt kan likevel beregnes under ett i enmannsforetak hvor den aktive eier er over 69 år og derfor skal ha lav avgiftssats på all personinntekt.

Om at negativ beregnet personinntekt i en beregningseenhet i visse tilfelle kan trekkes fra positiv personinntekt i annen beregningseenhet, se «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

### *2.1.3 Tre normalårsverk*

Tre normalårsverk er 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer i året. Egen innsats, familiens innsats og innsats fra leiet 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.

#### *2.1.4 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/produserer samme art av varer/tjenester
- kompletterer hverandre med sikte på å gi et tilbud av varer og tjenester som hører sammen
- har felles regnskapsføring og
- har felles finansiering.

Driver et enmannsforetak 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 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 innsats er over tre normalårsverk.

#### *2.1.5 Ektefeller*

Eier en av ektefellene atskilte virksomheter som skal gå inn i samme beregningsenhet etter reglene ovenfor, beregnes personinntekten under ett for denne beregningsenheten. Dette gjelder selv om en av ektefellene er aktiv i den ene virksomheten og den andre ektefelle er aktiv i den andre virksomheten, f.eks. når jordbruk og skogbruk inngår i samme beregningsenhet og kona er aktiv på gården og mannen i skogbruket.

Samlet personinntekt fordeles mellom ektefellene, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)» under pkt. 2.1.2 «Ektefeller».

## **2.2 Selskap**

Både i deltakerlignet selskap og aksjeselskap, er det selskapet som sådan som er beregningsenheten. Selv om selskapet driver flere atskilte virksomheter, skal personinntekten beregnes under ett for selskapets samlede virksomheter. Deltakerne kan ikke velge å behandle atskilte virksomheter i et selskap hver for seg f.eks. fordi de er aktiv i en av virksomhetene, men ikke den andre. Dette gjelder selv om det ikke er sammenheng mellom virksomhetene.

Har et selskap to virksomheter med henholdsvis høy og mellom trygdeavgiftssats, skal likevel samlet beregnet personinntekt fastsettes under ett for selskapet. Samlet beregnet personinntekt

fordeles på virksomheter med høy- og mellomomsats forholdsmessig etter alminnelig inntekt, slik den fremkommer på de respektive næringsoppgaver.

### 3 Fastsettelsen

#### 3.1 Generelt

Reglene om fastsettelse av personinntekt etter delingsmodellen er et regelsett for å beregne en teoretisk verdi av arbeidsinnsatsen for fysiske personer som er aktiv i eget enmannsforetak eller i selskap. Reglene har derimot ingen betydning ved fastsettelse av alminnelig inntekt, hverken hos selskapet eller hos eierne. Personinntekten kan bli positiv eller negativ uavhengig av om foretaket/selskapet går med overskudd eller underskudd i forhold til alminnelig inntekt. Det skal fastsettes beregnet personinntekt etter delingsmodellen uavhengig av om de(n) fysiske person(ene) tar ut midler av enmannsforetaket eller får vederlag for sitt arbeid for selskapet.

#### 3.2 Oversikt over fremgangsmåten

Fremgangsmåten ved fastsettelse av personinntekt etter delingsmodellen både i enmannsforetak og selskap er som følger;

1)	Utgangspunktet er:	
	-	i enmannsforetak: netto virksomhetsinntekt i beregningsenheten, se ovenfor,
	-	i selskap: den samlede inntekt i selskapet.
I begge tilfeller fastsatt etter skattelovens regler for alminnelig inntekt. Deretter gjøres følgende korrigeringer:		
2)	-	tilbakeføring av kapitalinntekter,
3)	+	tilbakeføring av kapitalutgifter,
4)	-	tilbakeføring av visse gevinster,
5)	+	tilbakeføring av visse tap,
6)	-	beregnet kapitalavkastning inntil 10,0 pst. av kapitalavkastningsgrunnlaget
7)	-	beregnet lønnsfradrag satt til 20 pst. av foretakets lønnskostnader for ansatte og eventuell mannskapslott,
	=	Samlet personinntekt i beregningsenheten/selskapet.

Nedenfor vises bare en oversikt over resten av beregningen. Nærmere om resten av beregningen, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger mv.).

I selskaper skal samlet personinntekt i selskapet fordeles på aktive deltakere/aksjonærer.

Deretter gjøres følgende korrigeringer hos hver skattyter som skal tilordnes personinntekt:

8)	+	eventuell hel eller delvis tilbakeføring av lønnsfradraget i forhold til nedre grense på 6 G (kr 53 233 x 6 = kr 319 398),
9)	-	fremførbar negativ personinntekt fra tidligere år som kreves fradratt,
10)	+	sykepenger som skal erstatte virksomhetsinntekt
11)	-	beregnet personinntekt som eventuelt overstiger maksimalbegrensning hos hver skattyter
12)	=	Skattyters personinntekt.

I enmannsforetak foretas denne beregningen av skattyteren selv. I selskap foretas beregningen og fordelingen av samlet personinntekt av selskapet. Om fordeling og korrigeringer hos skattyter, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

SKD har fastsatt skjema for denne beregningen (RF-1224), «Skjema for beregning av personinntekt».

## **4 Utgangspunktet for beregning av personinntekt**

### **4.1 Generelt**

Det er årets nettoinntekt av næringsvirksomhet i beregningsenheten i enmannsforetak eller inntekt i selskapet, fastsatt etter reglene for alminnelig inntekt, som er utgangspunkt for beregning av personinntekten. Utgangspunktet for beregningen vil normalt være den inntekt som skal overføres fra næringsoppgaven til selvangivelsen. Dette gjelder selv om inntekt som er tidfestet i inntektsåret, er opptjent et tidligere år hvor betingelsene for deling ikke var tilstede.

Om hvilke inntekter som skal være med i alminnelig inntekt for skattyter med skattemessig tilknytning til utlandet, se stikkordene om utland.

### **4.2 Tapte arbeidsfortjeneste i virksomhet**

Mottar skattyteren kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste i forbindelse med arbeid som medlem av styre, utvalg, råd, nemnder mv., skal dette ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt. Slik godtgjørelse regnes alltid som lønn. Mottar skattyteren kompensasjon for tapt arbeidsfortjeneste i andre sammenhenger må det vurderes konkret om den skal inngå i grunnlaget.

## **4.3 Spesielt om skogbruk og reindrift**

### **4.3.1 Enmannsforetak**

For enmannsforetak i skogbruk og reindrift er det inntekten for vedkommende år etter eventuell gjennomsnittsberegning som danner utgangspunkt for fastsettelse av personinntekten. Ved gjennomsnittsligning av eeneiet skog skal således inntekten for de år vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt ikke var til stede, inngå i beregningen det år vilkårene er oppfylt.

Ved avbruddsligning vil personinntekten måtte endres for de aktuelle år skattyteren oppfylder kravet til aktivitet i skogen, eventuelt i kombinasjon med aktivitet i jordbruket. Se for øvrig stikkord «Skogbruk».

#### *4.3.2 Deltakerlignet selskap*

Personinntekten i deltakerlignede selskaper regnes ut samlet på selskapets hånd på grunnlag av årsinntekten og fordeles på deltakerne etter gjeldende bestemmelser. En eventuell gjennomsnittsberegning gjennomføres særskilt for personinntekten hos den enkelte deltaker på grunnlag av tilordnet personinntekt fra skogbruket eller reindriften de enkelte år i den aktuelle perioden.

#### **4.4 Korreksjonsinntekt**

Korreksjonsinntekt og etterfølgende reverseringsfradrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - korreksjonsinntekt», skal ikke inngå i beregningsgrunnlaget for personinntekt.

#### **4.5 Underskudd**

Er det samlede resultatet i beregningsenheten vedkommende år et underskudd, brukes det negative tall som utgangspunkt for fastsettelse 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, skal ikke redusere utgangspunktet for beregningen. Det samme gjelder underskudd tilbakeført ved opphør av virksomhet.

#### **4.6 Spesielt om beregningsgrunnlag i deltakerlignet selskap**

I deltakerlignede selskaper skal utgangspunktet for beregning av personinntekten være redusert med:

- særskilt godtgjørelse til deltaker for arbeidsinnsats i selskapet, herunder mannskapslott
- kostnader til leie av formuesgjenstander fra deltakere og
- rente på lån (ikke kapitalinnskudd) fra deltaker.

Disse postene skal behandles som arbeidsgodtgjørelse i virksomhet, leie og rente hos selskap og hos deltakeren. Om behandling av godskrivning av arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker i deltakerlignede selskaper, se stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap». Om behandling av leieinntekten hos deltakeren, se nedenfor. Rente på reelle lån er en kapitalkostnad for selskapet (som ikke skal komme til fradrag i utgangspunktet for beregningen) og kapitalinntekt hos deltakeren. Utbetaling av arbeidsgodtgjørelse til deltaker med begrenset ansvar, f.eks. fra kommandittselskap til kommandittist, behandles fullt ut som lønn/arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker etter selskapets valg.

Godskrivning av rente på kapitalinnskuddene (egenkapital) i deltakerlignede selskaper i henhold til selskapslovens § 2-25, 2. ledd, anses som disponering av en del av overskuddet og skal inngå i den alminnelige inntekt som er utgangspunktet for beregning av personinntekten.

#### **4.7 Start/oppheør av virksomhet i løpet av året**

##### **4.7.1 Generelt**

Starter eller oppheører næringsvirksomheten i løpet av året, skal det bare beregnes personinntekt av alminnelig inntekt som er innvunnet og tidfestet i den tidsperiode som det er drevet virksomhet i beregningsenheten. Det er således bare kostnader som er påløpt og tidfestet i denne perioden som kommer til fradrag. Dette gjelder også om beregningsenheten er et selskap som eksisterte før næringsvirksomheten ble påbegynt eller fortsetter å eksistere etter at næringsvirksomheten oppheører.

Ved fastsettelse av alminnelig inntekt som utgangspunkt for beregning av personinntekten i oppheørsår, skal det f.eks. ikke gis fradrag for avskrivninger etter saldoreglene mv. når virksomheten ikke drives ut året. Ved oppheør i inntektsåret skal det heller ikke tas med inntektsføring av salgsum eller negativ saldo for driftsmidler i saldogruppen a, c og d selv om driftsmidlet er realisert før oppheørstidspunktet. Det gis derimot fulle avskrivninger i foretak som starter virksomheten i løpet av året. En virksomhet anses ikke oppheørt vedkommende år, dersom den drives ut vedkommende år. Om når en næringsvirksomhet anses oppheørt for øvrig, se stikkord «Næringsvirksomhet - oppheør av virksomhet».

##### **4.7.2 Særlig om jordbruksvirksomhet**

Tilskudd til jordbruksvirksomhet som utbetales året etter opptjeningsåret blir av praktiske grunner godkjent skattlagt i utbetalingsåret. Ved oppheør av virksomheten skal tilskuddet, i den utstrekning det er opptjent og reelt sett tidfestet foregående år, inngå i beregningen av personinntekten i oppheørsåret. Utbetalt etterskudd på melk mv. som er avhengig av et årsmøtevedtak, tas til inntekt i vedtaksåret. Oppheørte virksomheten ved siste årsskifte, vil etterskuddet bare komme med som alminnelig inntekt.

##### **4.7.3 Særlig om fond i visse virksomheter**

Utbetaling av ikke skattlagt bonus etter at virksomheten er oppheørt, skattlegges bare som alminnelig inntekt. Dette vil bl.a. være aktuelt innenfor pelsdyr- og reindriftsnæringen.

#### **4.8 Senere endring av alminnelig inntekt som grunnlag for beregning av personinntekt**

Senere endring av alminnelig inntekt i beregningsenheten innebærer at personinntekten må omberegnes.

### **5 Kapitalinntekt/kostnad og gevinst/tap**

#### **5.1 Prinsipper for behandling av kapitalinntekter og kapitalkostnader**

Personinntekt er ment å tilsvare inntekten av de aktive eieres arbeidsinnsats. Denne arbeidsinntekten er imidlertid inkludert i netto virksomhetsinntekt og må derfor beregnes. Prinsippet for å beregne denne inntekten er å ta utgangspunkt i nettoinntekt av næringsvirksomheten og korrigere den ved å trekke ut alle inntekter som ikke skyldes aktive eieres arbeidsinnsats og legge til alle kostnader som ikke er knyttet til inntjeningen av denne arbeidsinntekten. Resten er da personinntekt. Således skal kapitalinntekter og kapitalkostnader trekkes ut. Dette gjelder avkastning av både finanskapital og realkapital.

Når en skal trekke ut nettoavkastningen av kapital skal det brukes to forskjellige fremgangsmåter for henholdsvis:



- kapitalposter hvor avkastningen er direkte tallfestet i regnskapet trekkes ut med faktiske tall. Dette vil oftest være finanskapital f.eks. renter av bankinnskudd, men kan også være realkapital som ikke har virket i virksomheten f.eks. inntekt ved utleie av bygning, hvor utleien ikke er virksomhet i seg selv, og
- kapitalposter hvor tallene for bruttoinntekt i regnskapet inneholder både eierens arbeidsinntekt og kapitalavkastning under ett. Slike poster trekkes ut med et beregnet beløp. Dette vil f.eks. gjelde bruttoinntekt ved å kjøre drosjebil hvor bruttoinntekten dels skyldes eierens arbeid med å kjøre og dels kapitalen investert i bilen. Slike kapitalposter vil oftest være realkapital og ikke finanskapital.

Tilsvarende gjelder for kapitalkostnader.

I det første tilfelle ovenfor, skal regnskapets tall for inntekt/kostnad vedrørende kapitalposten trekkes ut av virksomhetsinntekten. Til gjengjeld skal kapitalposten ikke være med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

I det andre tilfelle skal ikke faktisk inntekt/kostnad vedrørende kapitalpostene trekkes ut av virksomhetsinntekten. I stedet skal det foretas en standardisert beregning av netto kapitalavkastning for disse postene. Slike kapitalposter inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget og avkastningen settes til maksimalt 10 pst. av middelverdien av inngående og utgående verdi av disse postene etter delingsforetakets valg.

Beregningsgrunnlaget for personinntekt skal korrigeres for følgende bruttoinntekter/gevinster og bruttokostnader/tap ved at:

- alle løpende inntekter knyttet til finanskapital trekkes fra og alle løpende kostnader knyttet til finanskapital/gjeld legges til. Dette gjelder uavhengig av om finanskapitalen er eiet som ledd i virksomheten eller ikke,
- 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 kapitalavkastningsgrunnlaget, og
- alle gevinster trekkes fra og alle tap legges til enten de knytter seg til finanskapital eller realkapital. Følgende gevinster skal likevel ikke trekkes fra eller tap legges til:
  - inntektsføring av salgssum på driftsmidler i saldogruppe a-d (men ikke e-i) og av egenutviklet forretningsverdi,
  - inntektsføring av negativ saldo (gevinst) på driftsmidler i saldogruppene a, c og d (men ikke b og e-i fordi slike gevinster overføres til gevinst- og tapskonto),
  - avskrivning av tom positiv saldo (tap) på driftsmidler i saldogruppen a-d (men ikke e-i fordi slike tap overføres til gevinst- og tapskonto),
  - gevinst/tap på kundefordringer og
  - gevinst på realisasjon av hel buskap i jordbruk ved opphør av driftsgren i den utstrekning gevinsten ikke er tatt inn på gevinst- og tapskonto. Se nedenfor.

Øvrige inntekter/kostnader skal ikke trekkes fra/legges til beregningsgrunnlaget. Dette vil bl.a. omfatte inntekt knyttet til formuesobjekter som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget som f.eks. fysiske og ikke-fysiske driftsmidler utenom finanskapital, varelager og kundefordringer.

## **5.2 Mottatt aksjeutbytte**

Beregningsgrunnlaget skal alltid korrigeres for mottatt aksjeutbytte.

### **5.3 Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer mv.**

Beregningsgrunnlaget skal alltid korrigeres for gevinst/tap ved realisasjon av aksjer og grunnfondsbevis. Dette gjelder selv om aksjene er eiet som ledd i virksomhet, f.eks. fordi det omsettes aksjer i slikt omfang at det er virksomhet i seg selv. Er det i forbindelse med aksjene kostnader som ikke inngår i gevinst/tapsberegning, f.eks. kostnader ved erverv og realisasjon av aksjer, lønn til ansatt for å administrere aksjeporteføljen, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at kostnadene legges til.

### **5.4 Kundefordringer**

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for inntekter/gevinst/kostnader/tap vedrørende kundefordringer det er tatt hensyn til i alminnelig inntekt. 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 i Utv. 1992/1438.

### **5.5 Valutagevinst/tap**

Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for inntektsført valutagevinst/kostnadsført valutatap utenom gevinst/tap på kundefordringer, herunder kostnadsføring eller reverseringen av kostnadsføring av ikke- realisert valutatap på langsiktige fordringer eller gjeld.

### **5.6 Utleie av formuesobjekt**

#### **5.6.1 Utleie av hele formuesobjektet**

Inntekt ved utleie som omfatter hele formuesobjektet og hvor utleievirksomheten enten er næringsvirksomhet i seg selv eller ledd i en annen næringsvirksomhet i beregningsenheten, skal være med i grunnlaget for personinntekten. Det samme gjelder kostnader vedrørende slik utleie. Dette kan f.eks. være utleie av campinghytter, bilutleie mv., når driften er næringsvirksomhet i seg selv.

Inntekter/kostnader ved utleie som omfatter hele formuesobjektet hvor ikke utleien er næringsvirksomhet i seg selv og ikke er ledd i en annen næringsvirksomhet, skal i enmannsforetak ikke være med i virksomhetsinntekten som danner utgangspunkt for beregning av personinntekt. I selskap skal beregningsgrunnlaget korrigeres for nettoresultatet av utleien ved at utleieinntekten trekkes fra og kostnader vedrørende slik utleie, herunder eventuelle avskrivninger, legges til.

#### **5.6.2 Utleie kombinert med egen bruk i virksomhet**

Brukes fysiske deler av utleiegjenstand, f.eks. en bygning, dels i virksomhet og den øvrige del leies ut og utleien ikke er ledd i næringsvirksomheten eller næringsvirksomhet i seg selv, skal i prinsippet nettoinntekten av denne utleie trekkes ut av virksomhetsinntekten. Kan utleien ikke lett skilles ut drifts- og regnskapsmessig fra den egentlige næringsvirksomhet i selskapet, vil det tale for at utleien inngår som en del av virksomheten. Nettoinntekten vedrørende den del av formuesobjektet som utleies skal da ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget. På den andre siden skal hele formuesobjektet gå inn i kapitalavkastningsgrunnlaget. 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 i Utv. 1992/1290.

### **5.7 Gjenstander som bare delvis er i bruk**

Videre forekommer det at formuesobjekter, f.eks. en gjenstand, bare for en fysisk avgrenset del har vært brukt i næringsvirksomheten, 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 næringsvirksomheten fradras i grunnlaget for personinntekt. 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.

### **5.8 Fordel ved privat bruk**

I enmannsforetak skal eierens fordel ved bruk av formuesgjenstander inngå i beregningsgrunnlaget dersom formuesgjenstanden inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget. (Alle kostnadene vedrørende gjenstanden kommer da til fradrag. Ansattes fordel ved bruk av en slik gjenstand tillegges brukeren og inngår ikke i beregningsgrunnlaget for eierens personinntekt.)

I selskap skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at det felles grunnlaget tillegges deltaker/aksjonærs fordel ved bruk av gjenstander som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget såfremt dette er overskuddsanvendelse/utbytte. Om fordeling av det felles grunnlaget, se nedenfor.

Er fordelene en arbeidsgodtgjørelse, skal beregningsgrunnlaget ikke korrigeres, men:

- i deltakerlignet selskap behandles fordelene som særskilt arbeidsgodtgjørelse (eierlønn), se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» eller
- i aksjeselskap som lønn

for den som mottar fordelene.

### **5.9 Rimelige lån til ansatte**

Har ansatte rimelige lån, skal beregningsgrunnlaget korrigeres ved at eventuelt inntektsført rente hos arbeidsgiveren trekkes fra (kapitalinntekt). (Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for kostnadsføringen av «renten» på lønnskonto.)

### **5.10 Føderåd**

Produkter som er brukt til oppfyllelse av føderådkontrakt skal være inntektsført (uttak) og fradragført med samme beløp hos yteren. Beregningsgrunnlaget skal bare korrigeres for fradragføringen.

Borett i kårbolig inntekts-/kostnadsføres med samme beløp hos yteren. Beregningsgrunnlaget skal korrigeres for fradragførte kostnader vedrørende kårboligen ved at de tillegges.

### **5.11 Konsernbidrag**

Konsernbidrag anses som kapitalinntekt for mottakeren og kapitalkostnad for yteren og skal ikke inngå i beregningsgrunnlaget.

### **5.12 Aksjonærbidrag**

Aksjonærbidrag anses som kapitalinntekt for mottakeren og kapitalkostnad for yteren og skal ikke inngå i beregningsgrunnlaget.

### **5.13 Driftskostnader knyttet til kapitalinntekt mv.**

Når beregningsgrunnlaget er korrigert for bruttoinntekt vedrørende:

- finanskapital eller
- realkapital som ikke har virket i virksomheten og som derfor ikke inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget,

skal beregningsgrunnlaget også korrigeres for driftskostnadene knyttet til disse kapitalobjektene. Dette vil f.eks. gjelde for vedlikeholdskostnader og kommunale avgifter vedrørende våningshus i jordbruket.

### **5.14 Offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv.**

Beregningsgrunnlaget skal ikke korrigeres for offentlige tilskudd, omstillingsbidrag mv. til næringsvirksomhet.

### **5.15 Inntekt/underskudd fra andel i deltakerlignet selskap**

Eies andel i det deltakerlignede selskapet A av et enmannsforetak eller et annet selskap, skal overskudd/underskudd fra andelen i A ikke inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt i det andelseiende enmannsforetaket eller selskapet. Dette gjelder selv om andelen er eiet av enmannsforetaket/selskapet som ledd i deres næringsvirksomhet. (Eventuell beregnet personinntekt etter delingsmodellen av inntekten i det deltakerlignede selskap A, må beregnes i dette selskapet hvis vilkårene for dette er tilstede).

### **5.16 Inntekt av opphavsrett, royalty mv.**

For opphavsmannen skal inntekter av opphavsrett mv. i virksomhet inngå i grunnlaget for beregning av personinntekt. Dette vil f.eks. være royalty for forfattere og lisensavgifter for patentrettigheter.

Ved opphavsmannens realisasjon av opphavsrett mv. mot engangsvederlag, må man skille mellom de tilfeller der opphavsmannen:

- har opparbeidet opphavsretten med tanke på å selge bruksretten slik at salg av denne er en del av den løpende virksomhetsinntekt, eller
- har opparbeidet opphavsretten med tanke på å bruke den som driftsmiddel i egen produksjon mv.

I det første tilfellet skal gevinst/tap inngå i grunnlaget for personinntekt, mens personinntekten i det andre tilfelle skal korrigeres for gevinst/tap.

## **6 Beregnet kapitalavkastning**

### **6.1 Generelt**

Personinntekten kan etter valg for hver beregningsenhet reduseres med en beregnet kapitalavkastning på visse formuesobjekter som har virket i næringsvirksomheten. Dette gjelder 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 denne kapitalavkastningen ikke er tallfestet i

regnskapet på den måten f.eks. renter på bankinnskudd er, og derfor må beregnes. Grunnlaget for beregning av kapitalavkastningen kalles kapitalavkastningsgrunnlaget og settes til:

- middelverdien av disse formuesobjektene ved årets begynnelse og slutt,
- redusert for middelverdien av visse kreditter fra leverandører og visse forskuddsbetalinger fra kunder vedrørende omløpsmidler, aktiverte driftsmidler og tjenester.

## **6.2 Beregningen av kapitalavkastningen**

### *6.2.1 Hovedregel, generelt*

Den kapitalavkastningen som skal redusere personinntekten er som hovedregel inntil 10 pst. av middelverdien av kapitalavkastningsgrunnlaget den 1. januar (inngående verdi) og 31. desember (utgående verdi) i inntektsåret, når virksomheten er drevet hele året. Har skattyteren avvikende regnskapsår, brukes middelverdien av kapitalavkastningsgrunnlaget ved regnskapsårets begynnelse og slutt.

Middelverdiberegningen omfatter alle formuesobjekter som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget selv om de bare inngår ved årets begynnelse eller slutt.

Om unntak og om beregning av middelverdi ved start eller opphør av næringsvirksomheten i inntektsåret, se nedenfor.

### *6.2.2 Hovedregel, prosentsats for kapitalavkastningen*

Skattyteren kan fritt velge prosentsats for beregning av kapitalavkastning fra og med 0 pst. til og med 10 pst. Velges en lavere kapitalavkastningsrate enn den maksimale, må det velges hele prosenteneheter.

I enmannsforetak gjøres valget av eieren for seg selv og eventuell ektefelle. I selskap skal valget gjøres under ett for selskapet.

Skattyter/selskap må i utgangspunktet velge kapitalavkastningsraten innen fristen for selvangivelse/selskapsoppgave. Ved for sent innlevert selvangivelse eller selskapsoppgave må likningskontoret normalt likevel legge skattyters valgte kapitalavkastningsrate til grunn. Dersom det først under behandling av skattyters ligning blir klart at skattyter faller inn under delingsreglene, kan skattyter selv velge kapitalavkastningsraten. Tas en sak opp til endring må skattyter velge innen den frist som er satt for uttalelse. Normalt vil valget foretas ved å føre en prosentsats på skjema for beregning av personinntekten (RF-1224).

Når det gjelder adgang til endring av kapitalavkastningsrate ved ligningsmyndighetenes forhøyelse av inntekt, se stikkord «Selvangivelse mv. - forandring av selvangivelse».

### *6.2.3 Unntak, spesialregler 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 regnskapsåret samt utgangen av februar, april, juni, august og oktober betydelig overstiger middelverdiberegningen etter hovedregelen, kan denne gjennomsnittsverdien kreves lagt til grunn for det aktuelle regnskapsår. 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 hensyntas bare en gang.

Med betydelig avvik forstås tilfeller hvor verdien av varer etter den utvidede middelverdigberegning overstiger middelverdigberegningen etter hovedregelen med minst 40 pst. Dersom middelverdigberegningen 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 kapitalavkastningsgrunnlaget.

Beregninger som viser at vilkårene for den spesielle middelverdigberegning er oppfylt, må vedlegges skjema for beregning av personinntekt (RF-1224).

#### *6.2.4 Unntak, spesialregler for leiet eiendom mot innskudd*

Aksje eller andel skattyter eier i prosentlignet boligselskap (jf. sktl. § 7-12) med tilknyttet leierett til lokaler som han selv benytter i sin virksomhet, skal ikke inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. I stedet kan et fastsatt reduksjonsbeløp regnes som kapitalavkastning som trekkes ut av virksomhetsinntekten ved beregningen av personinntekt fra virksomheten. Det samme gjelder hvor skattyter eier obligasjon med tilhørende bruksrett til slike lokaler, og leien som følge av obligasjonen utgjør maksimalt 50 pst. av markedsleien. Reduksjonen anses ikke å være en følge av obligasjonen hvis lokalene eies av personer eller selskaper som omfattes av reglene om identifikasjon i sktl. § 12-11, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)» under pkt. 8 «Identifikasjon».

Reduksjonsbeløpet fastsettes som differansen mellom beregnet brutto avkastning av innskuddet og faktisk leie mv. Som faktisk leie regnes også kostnadsført andel av tidligere betalt engangisleie o.l.

Slik beregnet brutto avkastning fremkommer ved at verdien av den faste eiendom, så langt den omfattes av bruksretten, multipliseres med samme prosentsats som skattyteren har brukt ved beregningen av kapitalavkastningen. Verdien fastsettes som om de leide lokalene var eiet av leietaker. Om verdsettelsen, se nedenfor. Utgjør denne en del av en større eiendom, kan en forholdsmessig del av eiers verdi av hele eiendommen tilregnes den leide del.

#### *6.2.5 Oppstart/oppheør av næringsvirksomhet i året*

Er næringsvirksomheten i beregningsenheten/selskapet startet i løpet av året, fastsettes inngående kapitalavkastningsgrunnlag på grunnlag av status på det tidspunkt virksomhet må anses påbegynt. Om når næringsvirksomheten skal anses startet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Er næringsvirksomheten i beregningsenheten/selskapet oppheørt i løpet av året, fastsettes utgående kapitalavkastningsgrunnlag på grunnlag av status på det tidspunkt virksomheten anses oppheørt. Om når næringsvirksomheten skal anses oppheørt, se stikkord «Næringsvirksomhet - oppheør 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 oppheørssituasjon.

Middelverdien i det året virksomheten starter eller oppheører skal reduseres for det tidsrom virksomheten ikke har vært drevet. Middelverdien etter reduksjonen settes forholdsmessig

med 12-deler, beregnet etter antall hele måneder virksomheten har vært i drift i året. I enmannsforetak hvor all næringsvirksomhet opphører i en av beregningsenhetene i løpet av året, må skattyteren sette opp en status på opphørstidspunktet for den næringsvirksomhet som opphører.

## **7 Kapitalavkastningsgrunnlaget**

### **7.1 Hvilke formuesobjekter inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget**

#### **7.1.1 Hovedregel**

Kapitalavkastningsgrunnlaget fastsettes i:

- enmannsforetak for hver beregningsenhet, se ovenfor, og
- deltakerlignet selskap og aksjeselskap for selskapet som sådant fordi et selskap alltid er en beregningsenhet.

Følgende typer formuesobjekter som eies av den fysiske person/aksjeselskapet eller er skutt inn i det deltakerlignede selskapet på det aktuelle tidspunkt inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget:

- varige og betydelige fysiske driftsmidler, uavhengig av om de er avskrivbare eller ikke
- forretningsverdi (goodwill) og andre ikke-fysiske eiendeler, under forutsetning av at forretningsverdien eller de andre ikke-fysiske eiendelene er ervervet ved kjøp, gave, arv mv. (Egenutviklede eiendeler 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 og
- kundefordringer

under forutsetning av at de har virket innenfor beregningsenhetens/selskapets næringsvirksomhet(er) som er skattepliktig til Norge, i løpet av inntektsåret eller i tidligere år, og ikke må anses uttatt av næringsvirksomheten. Om unntak og om reduksjon av kapitalavkastningsgrunnlaget med visse kreditter fra leverandører og forskuddsbetaling fra kunder, se nedenfor under pkt. 7.2 «Virket i næringsvirksomheten».

Formuesobjekter ervervet i inntektsåret skal ikke være med i inngående kapitalavkastningsgrunnlag. 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 er realisert, gitt bort eller som har varig opphørt å virke i virksomheten i inntektsåret skal ikke være med i utgående kapitalavkastningsgrunnlag.

Brukes en eiendel i næringsvirksomheten til flere beregningsenheter i et enmannsforetak skal verdien av eiendelen fordeles på beregningsenhetene i forhold til bruken. Er den nærmere fordeling usikker, men bruken i en av beregningsenhetene overveiende, tilordnes hele eiendelen denne beregningsenheten. Er det i slike tilfeller usikkert om bruken i noen beregningsenhet er overveiende, kan skattyter velge hvilken beregningsenhet som skal tilordnes hele eiendelen, eller han kan velge lik fordeling på alle beregningsenheter, se FIN i Utv. 1992/1288.

Formuesobjekt som et deltakerlignet selskap har leiet fra en av deltakerne skal ikke inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget i selskapet, men eventuelt hos deltakeren.

### *7.1.2 Unntak, velferdstiltak*

Formuesgjenstander som i det vesentligste brukes til velferdstiltak i brukernes fritid, f.eks. bedriftshytte, skal ikke for noen del tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Det er en forutsetning at brukerne ikke er ansatte som blir fordelsbeskattet for bruken. Blir brukeren fordelsbeskattet vil det ikke være et velferdstiltak, men lønnskostnad og formuesgjenstanden skal være med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

Verdien av objekter brukt til velferdstiltak i brukerens arbeidstid, f.eks. kantinebygg, skal tas med i grunnlaget.

### *7.1.3 Unntak, flere driftsmidler med samme bruksområde*

Er det flere like driftsmidler som fyller samme bruksområde, kan det unntaksvis være spørsmål om å nekte å ta en eller flere inn i grunnlaget hvor antallet er åpenbart for stort. Dette gjelder selv om driftsmidlene utelukkende brukes i næringsvirksomheten. Her må ligningsmyndighetene legge en rimelig vurdering til grunn.

### *7.1.4 Driftsmidler, generelt*

Alle typer varige og betydelige driftsmidler som har virket i virksomheten, skal som hovedregel være med i kapitalavkastningsgrunnlaget, enten de er avskrivbare eller ikke.

Dette gjelder ikke for driftsmidler som har en kostpris under kr 15 000 og/eller antatt brukstid ved ervervet på under 3 år. Unntaket gjelder selv om driftsmidlet er aktivert under forutsetning av at det ikke er gått inn på en samlesaldo. Disse grensene gjelder også for immaterielle driftsmidler og driftsmidler som ikke er avskrivbare. Om unntak, se ovenfor.

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 kapitalavkastningsgrunnlaget, se FIN i Utv. 1992/1451.

Videre skal ikke driftsmidler hvor inntekter og/eller kostnader er trukket ut av beregningsgrunnlaget, være med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette vil f.eks. gjelde for finansaktiva som aksjer selv om de er eiet som ledd i virksomhet. Dessuten vil det gjelde realaktiva som ikke har virket i virksomheten.

Om hva som anses som driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi». Dette vil bl.a. omfatte tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, næringseiendommer mv. Således skal dyrket mark tas med i jordbruksnæringen, såfremt den har vært brukt i slikt omfang at det er næringsvirksomhet. Det samme gjelder for kulturbeite og utmark under forutsetning at den brukes i husdyrholdet. 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 avkastningsgrunnlaget. Det samme gjelder bil som er godkjent som driftsmiddel selv om den utelukkende brukes til ansattes privatkjøring.

Kapitalavkastningsgrunnlaget skal også omfatte mer utradisjonelle driftsmidler som f.eks. billedkunst for utsmykking av kontorlokaler, musikkanlegg på leges venteværelse, representasjonsbåt, parkeringsplass og parkanlegg utenfor hotell/fabrikk.

### *7.1.5 Driftsmiddel, leaset driftsmiddel*



Et leaset driftsmiddel går bare inn i kapitalavkastningsgrunnlaget hos leaseren i de tilfeller leaseren anses som eier av det leasede driftsmiddel, se stikkord «Leasing».

#### *7.1.6 Driftsmiddel, tom positiv saldo*

Tom positiv saldo inneholder ikke driftsmidler, og skal derfor ikke være med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

#### *7.1.7 Driftsmiddel, ikke-fysiske eiendeler herunder forretningsverdi (goodwill)*

Enkelte ikke-fysiske eiendeler brukt i næringsvirksomheten skal være med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette gjelder:

- for eiendeler ervervet fra andre: alle ikke-fysiske eiendeler. Det er uten betydning om ervervet er skjedd ved kjøp, gave eller arv
- 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.

De ikke-fysiske eiendelene skal være med uansett om de er ervervet til utnyttelse i egen næringsvirksomhet eller for utleie/salg. Men 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/egenopparbeidede opphavsrett o.l.

Kreves f.eks. forretningsverdi (goodwill), ervervet for lenge siden, 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 bedriften, nye produkter mv.

#### *7.1.8 Driftsmidler, overdragelse av driftsmidler hvor den tidligere eier beholder bruksretten*

Skattyteren må eie driftsmidlet på det aktuelle tidspunkt for å kunne ta det med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Har skattyteren overdradd 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 stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 2.2 «Hvem er eier når flere har råderett over det samme formuesobjektet». Kommer en til at skattyteren som har beholdt bruksretten ikke lenger er eier, vil vedkommende ikke kunne ta de overdratte driftsmidler med i kapitalavkastningsgrunnlaget for sin næringsvirksomhet.

#### *7.1.9 Varer*

Alle fysiske omsetningsgjenstander (varer) anses å ha virket i virksomheten og skal være med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette vil omfatte varebeholdning, både innkjøpt og egentilvirkede, herunder varer under tilvirkning for salg, se stikkord «Varebeholdning».

Forutsetningen er at varen er eiet på det aktuelle tidspunkt dvs. foretaket har blitt eier av varen og den etter regnskapsreglene ikke er/skulle vært bokført som solgt ved årsskiftet.

Videre skal kapitalavkastningsgrunnlaget omfatte arbeider under utførelse for salg, såfremt arbeidet er for egen regning. Således vil det omfatte en byggmesters hus under oppføring inklusiv tomt og tomtområde 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 tidspunkt det er solgt og kommer i tillegg til eiendommens verdi. Skog kjøpt på rot er en vare for kjøperen fra det tidspunkt tømmeret anses levert, normalt når det er blinket.

I jordbruket anses besetning som vare. Det samme gjelder silofoor, høy mv., selv om den er produsert til egen bruk.

I fiskeoppdrett/pelsdyrnæring/reindrift, er fisken/pelsdyrene/reinsdyrflokken vare hvor verdien på det aktuelle tidspunkt skal tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Dette gjelder selv om tilveksten ikke er inntektsført.

#### *7.1.10 Kundefordringer*

Kundefordringer ved det aktuelle tidspunkt, normalt årsskiftet, skal tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Med kundefordringer menes krav på vederlag for omsetningsgjenstander og tjenester. Kundefordringer omfatter ikke krav på vederlag for driftsmidler. Kundefordringer skal tas med uavhengig av rentens størrelse og kredittidens lengde.

Kundefordringer vil omfatte opparbeidede fordringer på det aktuelle tidspunkt, dvs. krav på vederlag for formuesgjenstander eller tjenester/arbeid som etter regnskapsreglene er bokført som solgt på det aktuelle tidspunkt. Kundefordringer som er overdratt til andre, skal holdes utenfor kapitalavkastningsgrunnlaget, jf. FIN i Utv. 1993/493. Dette gjelder uansett om overdragelsen er et rent salg av fordringen eller det er en overdragelse i sikringsøyemed.

Kundefordringer som inngår i en factoringavtale skal ikke være med i kapitalavkastningsgrunnlaget dersom man etter en konkret vurdering av avtalen kommer til at fordringene reelt sett må anses overdratt. Avgjørende ved denne vurderingen vil være om risikoen for debtors manglende betaling er overdratt. Om avtalen formelt sett fremstår som en overdragelse, overdragelse i sikringsøyemed eller pantsettelse, må tillegges begrenset vekt. Bærer den opprinnelige kreditor fremdeles risikoen for debtors manglende betaling, skal fordringen tilordnes kapitalavkastningsgrunnlaget. Se FIN i Utv. 1998/110.

#### *7.1.11 Innskudd/obligasjon ved leie av lokaler.*

Innskudd/obligasjon ved leie av lokaler skal ikke inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget. Det samme gjelder kostpris ved kjøp av slik leierett. Om korreksjon av personinntekt med en særskilt beregnet kapitalavkastning i forbindelse med slike innskudd/obligasjoner, se foran under pkt. 6.2.4 «Unntak, spesialregler for leiet eiendom mot innskudd».

#### *7.1.12 Andel i deltakerlignet selskap*

Andel i deltakerlignet selskap skal ikke inngå i kapitalavkastningsgrunnlaget for et enmannsfortak eller annet selskap. Dette gjelder selv om andelen er eiet i virksomhet og det deltakerlignede selskapet har driftsmidler, jf. FIN i Utv. 1992/1436. (Disse driftsmidlene inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget ved en eventuell beregning av personinntekt i det deltakerlignede selskapet.)

## **7.2 Virket i næringsvirksomheten**

### *7.2.1 Virket i virksomheten, generelt*

Formuesobjektet må ha virket i næringsvirksomhet som er skattepliktig til Norge. Det er imidlertid ikke noe krav at det har vært brukt i løpet av inntektsåret.

Varer som er levert til skattyteren og kundefordringer, anses alltid å virke i næringsvirksomheten.

For fysiske driftsmidler kreves det at driftsmidlet faktisk må ha vært tatt i bruk/har virket i næringsvirksomheten. 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, spalte 1 og se nedenfor.

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 næringsvirksomheten.

Det er ikke satt vilkår om hvor lang tid objektet er brukt/har virket i næringsvirksomhet, men det må reelt ha vært i bruk. Det er ikke tilstrekkelig at driftsmidlet er levert og tatt inn på saldo. Bygg under oppføring og tomt ervervet for senere bruk til utvidelse av produksjonsbygg vil normalt ikke anses for å ha virket i virksomheten.

Det er ikke satt som vilkår at det kan påvises at gjenstanden har ført til mer bruttoinntekt eller lavere kostnader, f.eks. skal bilder mv. til utsmykning av et hotell være med, såfremt vilkårene for øvrig er tilstede.

Driftsmidler som står i beredskap, f.eks. et nødaggregat eller reservedeler til driftsmidler, anses å virke i næringsvirksomheten selv om de faktisk ikke har vært brukt.

#### *7.2.2 Utelukkende virket i virksomheten*

Formuesobjekter som utelukkende brukes i næringsvirksomheten, skal normalt tas med i sin helhet.

Dette vil omfatte ikke bare tradisjonelle driftsmidler som maskiner, transportmidler, næringsseidommer mv., men også billedkunst for utsmykning av kontorlokaler, musikklegg på leges venteværelse, representasjonsbåt, parkeringsplass og parkanlegg utenfor hotell/fabrikk.

#### *7.2.3 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 gå inn i kapitalavkastningsgrunnlaget 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 kapitalavkastningsgrunnlaget, se foran under pkt. 5.6.2 «Utleie kombinert med egen bruk i virksomhet».

I enmannsforetak forekommer det at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har vært brukt utelukkende i næringsvirksomheten, mens resten har vært brukt privat av eieren. Bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i næringsvirksomheten skal være med i kapitalavkastningsgrunnlaget. Del av prosentlignet bolig brukt i egen næringsvirksomhet skal likevel ikke tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

Videre forekommer det i enmannsforetak/selskaper at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har 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 næringsvirksomheten og hele bygningen skal være med i grunnlaget. Er den øvrige del av bygningen brukt av ansatte til velferdstiltak i framtiden, skal bare den delen av formuesobjektet som faktisk er brukt utelukkende i næringsvirksomheten, være med i kapitalavkastningsgrunnlaget.

Det forekommer også at formuesobjekter, f.eks. en bygning, bare for en fysisk avgrenset del har 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 næringsvirksomheten vedkommende inntektsår tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget. 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) side 159, spalte 1.

#### *7.2.4 Delvis virket i virksomheten, hele gjenstanden vekselvis i og utenfor*

Videre forekommer det at hele formuesobjektet, f.eks. en bil, noen ganger brukes i virksomheten og til andre tider utenfor virksomhet. Er objektet godtatt som driftsmiddel i virksomhet, skal det tas med i kapitalavkastningsgrunnlaget uten noen ytterligere vurdering av forholdet mellom bruk i virksomhet og f.eks. privat bruk.

#### *7.2.5 Virket i virksomheten, bruken av driftsmiddel opphørt 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 kapitalavkastningsgrunnlag.

Det forekommer tilfeller hvor enmannsforetaket/selskapet opphører å bruke driftsmidler, som likevel fortsatt eies ved inntektsårets utgang. Forutsetningen for at verdien skal være med i utgående kapitalavkastningsgrunnlag i slike tilfeller er at driftsmidlet må antas å ha en driftsmessig verdi for enmannsforetaket/selskapet 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 enmannsforetaket/selskapet 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,
- driftsmidlet er under ombygning/påbygging mv.

Driftsmidler hvor bruken er opphørt ved årsskifte, men som står for salg kan ikke sies å ha driftsmessig verdi. Det samme gjelder driftsmidler hvor bruken er definitivt opphørt, f.eks. driftsmidler som står for å kondemneres eller oppbevares av pietetshensyn. Det samme gjelder ervervede patentrettigheter som ikke lengere skal utnyttes.

Driftsmidler som har vært eiet hele året, men bare er brukt i næringsvirksomheten f.eks. i sommersesongen, skal være med i inngående grunnlag når virksomheten ble drevet forrige år og i utgående kapitalavkastningsgrunnlag når virksomheten skal drives neste sommer.

### **7.3 Verdsettelse, driftsmidler med uforholdsmessig høy verdi**

Driftsmidler med åpenbart for høy verdi i forhold til bruken i virksomheten, skal verdsettes til et beløp som anses alminnelig i den aktuelle type virksomhet. Regelen bør brukes med forsiktighet. Regelen er mest aktuell når den høyere verdi skyldes private behov eller representasjon. Regelen kan også være aktuell å bruke på et gårdsbruk, der omsetningsverdien på grunnen er vesentlig påvirket av muligheten til salg til utbyggingsformål. Regelen kan også brukes selv om verdien er fastsatt ved bindende takst/avtale.

### **7.4 Verdsettelse, inngående verdi**

#### **7.4.1 Generelt**

For foretak som var delingsforetak i 2001, skal inngående verdi for 2002 i utgangspunktet settes til samme beløp som den utgående verdi i 2001. For gjenstander verdsatt etter regnskapsmessig verdi, forsikringsverdi eller takst/avtale per 31. desember 2001, kan imidlertid foretaket velge å endre verdsettelsesmetoden per 1. januar 2002 til verdsetting etter hovedregelen nedenfor. Det vil da kunne bli forskjell på verdien per 31. desember 2001 og 1. januar 2002. Foretaket kan ikke velge å endre verdsettelsesmetoden til noen av de andre metodene enn hovedregelen.

Foretak som starter opp i inntektsåret, vil bare kunne velge å verdsette etter hovedregelen.

Foretak som har drevet i tidligere år, men som ikke tidligere har vært delingsforetak, kan velge mellom verdsettelsesmetodene nevnt nedenfor. En må imidlertid være oppmerksom på at for å velge forsikringsverdi, må foretaket ha eiet gjenstanden per 31. desember 1990 og for å velge omsetningsverdi (takst/avtale) må foretaket ha eiet gjenstanden før 1. januar 1992. Foretaket kan ikke velge å bruke regnskapsmessig verdi.

Gjeninntreter et foretak til delingsplikt etter en periode hvor vilkårene for deling ikke har vært oppfylt, skal foretaket som hovedregel bruke samme verdsettelsesmetode for eiendeler som fortsatt er i behold. Dette gjelder likevel ikke for regnskapsmessig verdi, se nedenfor under pkt. 7.4.3 «Bruk av regnskapsmessig verdi». Inngående verdi for eiendeler som er i behold settes lik utgående verdi fra det siste året med delingsplikt, redusert med de faktiske skattemessige avskrivninger, frasalgt mv. foretatt i den mellomliggende perioden, og tillagt eventuelle påkostninger, tilkjøp mv. Om verdsettelse av inngående verdi på eiendeler ervervet etter siste år med deling, se nedenfor.

#### **7.4.2 Hovedregelen**

Inngående verdi per 1. januar 2002 skal som hovedregel settes til:

- for ikke-avskrivbare driftsmidler: den høyeste av eiendelenes historiske kostpris inklusiv eventuelle påkostninger, eller ligningsverdi ved formuesfastsettelsen og
- for alle andre formuesobjekter: den skattemessige verdi, det vil normalt si skattemessig inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi for fast eiendom per 1. januar 1992.

Har skattyteren brukt en av disse verdsettelsesmetodene per 31. desember 2001 må han bruke samme metoden per 1. januar 2002. Dette vil føre til at det blir samme verdi for objektet på de to tidspunktene.

Er objektet verdsatt etter forsikringsverdi, omsetningsverdi (takst/avtale) eller regnskapsmessig verdi per 31. desember 2001 kan skattyter likevel velge verdsettelse til skattemessig verdi per 1. januar 2002.

#### *7.4.3 Bruk av regnskapsmessig verdi*

Foretak som utarbeider årsregnskap etter regnskapsloven, kan for eiendel som var verdsatt til regnskapsmessig verdi i utgående kapitalavkastningsgrunnlag for 2001, videreføre verdsettelse etter regnskapsmessig verdi. Regnskapsmessig verdi kan ikke brukes for eiendeler anskaffet i inntektsåret.

Er et formuesobjekt verdsatt etter regnskapsmessig verdi i utgående kapitalavkastningsgrunnlag for 2001, kan skattyteren som inngående verdi likevel velge å verdsette eiendelen etter hovedregelen ovenfor.

#### *7.4.4 Bruk av eiendelens omsetningsverdi ved takst/avtale*

Enmannsforetak/selskap som:

- har vært delingsforetak i minst ett av inntektsårene 1992-1999 og
- formuesobjektet har inngått i inngående og/eller utgående kapitalavkastningsgrunnlag noen av årene

skal bruke takstverdimetoden dersom formuesobjektet er blitt taksert tidligere og takstverdi er brukt ved de tidligere fastsettelsene av kapitalavkastningsgrunnlagene frem til 31. desember 2001. Dette vil medføre at verdien i kapitalavkastningsgrunnlag per 1. januar 2002 blir lik verdien i grunnlag per 31. desember 2001.

Skattyteren kan likevel alternativt velge å verdsette objektet per 1. januar 2002 etter hovedregelen ovenfor, selv om takstverdien er brukt som verdi i kapitalavkastningsgrunnlag per 31. desember 2001. (Ved denne alternative verdsettelse kan skattyteren ikke bruke verdien i regnskapet siden denne metode ikke er brukt tidligere.)

Ved første gangs verdsettelse av formuesobjekt ervervet før 1. januar 1992 kan skattyteren kreve at i stedet for verdsettelse etter hovedregelen ovenfor, skal formuesobjekt som går inn i inngående kapitalavkastningsgrunnlag for inntektsåret 2002 verdsettes til omsetningsverdi fastsatt ved særskilt taksering eller ved avtale med ligningsmyndighetene. Forutsetningen er at formuesobjektet er ervervet av skattyter før 1. januar 1992. Dette vil være aktuelt bl.a. for enmannsforetak/selskap som:

- har drevet før, men som blir delingsforetak for første gang i inntektsåret 2002 eller
- har vært delingsforetak, men hvor formuesobjektet ikke har inngått i et kapitalavkastningsgrunnlag for noen av de tidligere årene.

Krav om taksering må fremsettes overfor ligningskontoret innen utløpet av selvangivelsesfristen.

Skattyterens valgadgang gjelder for det enkelte formuesobjekt, se likevel nedenfor.

Om et foretak ikke har full regnskapsplikt, er ikke dette til hinder for at det kan fortsette med avtaleverdi eller takstverdi på eiendeler som er verdsatt på denne måten.

#### *7.4.5 Bruk av eiendelens forsikringsverdi per 31. desember 1990*

Enmannsforetak/selskap:

- som har vært delingsforetak i minst ett av inntektsårene 1992-1999 og
- hvor formuesobjektet har inngått i kapitalavkastningsgrunnlaget for noen av årene,

skal bruke forsikringsverdien dersom denne er brukt ved de tidligere verdsettelsene. Dette vil medføre at verdien i kapitalavkastningsgrunnlag per 1. januar 2002 blir lik verdien i grunnlaget per 31. desember 2001.

Skattyteren kan alternativt velge å bruke verdsettelse etter hovedregelen ovenfor, selv om forsikringsverdimetoden er brukt i kapitalavkastningsgrunnlag per 31. desember 2001. (Ved denne alternative verdsettelse kan skattyteren ikke bruke verdien i regnskapet siden denne metode ikke er brukt tidligere.)

Ved første gangs verdsettelse av formuesobjekt som var i skattyterens eie per 31. desember 1990 kan vedkommende kreve at i stedet for verdsettelse etter hovedregelen, skal formuesobjekt som går inn i kapitalavkastningsgrunnlag per 1. januar 2002 verdsettes til 35 pst. av forsikringsverdien per 31. desember 1990. Dette vil bl.a. være aktuelt for enmannsforetak/selskap som:

- har drevet før, men som blir delingsforetak for første gang i inntektsåret 2002 eller
- har vært delingsforetak, men hvor formuesobjektet ikke har inngått i et kapitalavkastningsgrunnlag for noen av de tidligere årene.

Forutsetningen er at skattyteren dokumenterer forsikringsverdien.

For formuesobjekter ervervet 1. januar 1991 eller senere kan skattyteren ikke bruke forsikringsverdi.

Skattyterens valgadgang gjelder for det enkelte formuesobjekt, se likevel nedenfor.

Om et foretak ikke har full regnskapsplikt, er ikke dette til hinder for at det kan fortsette med forsikringsverdi på eiendeler som er verdsatt på denne måten.

#### **7.5 Verdsettelse, utgående verdi**

##### *7.5.1 Formuesobjekter som også inngår i inngående kapitalavkastningsgrunnlag*

For formuesobjekter som inngikk i inngående kapitalavkastningsgrunnlag må skattyteren som utgangspunkt bruke samme verdsettelsesmetode for utgående verdi.

Har skattyteren som verdsettelsesmetode for inngående verdi brukt enten eiendelens:

- skattemessige inngangsverdi eller
- ligningsverdi

legges samme verdsettelsesmetode til grunn for utgående verdi.

For eiendeler anskaffet i 1999 eller tidligere, og hvor regnskapsmessig verdi er benyttet som inngående verdi per 1. januar 2002 er forutsetningen for å kunne anvende regnskapsmessig verdi som utgående verdi 31. desember 2002, at foretaket fremdeles har full regnskapsplikt,

eller frivillig utarbeider årsregnskap etter regnskapslovens regler. For foretak som ikke utarbeider årsregnskap må utgående verdi fastsettes etter hovedregelen.

Skattemessig verdi fastsettes etter de gjennomførte skattemessige avskrivninger og regnskapsmessig verdi fastsettes etter eventuelle regnskapsmessige avskrivninger og eventuelle tidligere oppskrivninger etter tidligere regler.

Frafall av fortsatt verdsettelse til regnskapsmessig verdi kan gjøres med virkning for inngående og utgående verdi i frafallsåret, eller med virkning kun for utgående verdi i frafallsåret.

Har skattyteren som verdsettelsesmetode for inngående verdi brukt enten eiendelens:

- omsetningsverdi etter takst/avtale eller
- forsikringsverdi per 31. desember 1990

settes utgående verdi det enkelte år i utgangspunktet lik samme års inngående verdi. Er gjenstanden avskrivbar, skal utgående verdi reduseres med den maksimale avskrivningsatts for vedkommende saldo iht. sktl. § 14-43, eventuelt den faktiske avskrivningsatts om objektet avskrives utenom saldoreglene. Det gjøres tillegg for årets påkostninger på driftsmidlet. Er det foretatt hel eller delvis realisasjon av en eiendel, fradras vederlaget kapitalavkastningsgrunnlaget.

Skattyteren kan alternativt velge å bruke verdsettelse etter hovedregelen (skattemessig inngangsverdi/ligningsverdi) ovenfor for utgående verdi, selv om forsikringsverdimetoden eller takst/avtalemetoden er brukt til inngående verdi.

#### *7.5.2 Formuesobjekter som ikke inngår i inngående kapitalavkastningsgrunnlag*

For formuesobjekter som inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget for første gang per 31. desember 2002, kan skattyteren velge mellom de metoder som gjelder for kapitalavkastningsgrunnlaget per 1. januar 2002. Skattyteren må oppfylle de samme vilkår og er underlagt de samme regler for reduksjon av verdien.

### **7.6 Diverse spørsmål vedrørende verdsettelsesmetodene**

#### *7.6.1 Verdsettelsesmetode i forhold til utenlandske personer og selskaper*

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. Er selskapets årsregnskap gjort opp etter hjemlandets regler, er det videre en forutsetning at disse ikke avviker vesentlig fra de regler som gjelder for regnskapsføring i Norge.

Selv om forsikring er tegnet i utenlandsk forsikringsselskap kan verdsettelse foretas etter andel av forsikringsverdi. Forutsetningen for å kunne verdsette etter de alternative metoder er imidlertid at vilkårene for dette er oppfylt, jf. sktl. § 12-13.

#### *7.6.2 Valgadgangen*



I utgangspunktet gjelder valgdgangen 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 matrikelnummer 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 et objekt. Skoggrunnen mv. anses som en atskilt eiendel i forhold til grunn brukt til jordbruksformål. Grunneiendommer som utnyttes under ett, anses som en eiendel selv om deler har forskjellig matrikelnummer og er kjøpt til forskjellig tid.

For varer som er ervervet i år 2000 eller senere skal skattemessig verdi brukes som utgående verdi. For identifiserbare varer som ligger over fra 1999, kan regnskapsmessig verdi videreføres så fremt vilkårene for øvrig er tilstede.

Det må også velges samme metode for alle driftsmidler som går inn på en samlesaldo i saldogrupperne a-d. For driftsmidler ervervet etter utgangen av 1999, skal man likevel bruke skattemessig verdi uavhengig av hvordan de øvrige driftsmidler på saldoen er verdsatt. Hvis en saldogruppe inneholder driftsmidler ervervet før og etter 31. desember 1990, kan det brukes forsikringsverdimetoden på alle driftsmidlene ervervet 31. desember 1990 eller før. Inneholder saldogruppen driftsmidler ervervet før og etter 1. januar 1992, kan skattyteren bruke omsetningsverdimetoden på alle driftsmidler ervervet før 1. januar 1992, eventuelt kombinert med forsikringsverdimetoden for driftsmidler ervervet 31. desember 1990 eller før.

I selskaper må verdsettelsesmetoden velges for selskapet som sådan.

Skattyteren kan ikke fritt velge en lavere verdi enn det som fremkommer ved en av metodene.

Om særregel for verdsettelse av samlesaldo ved skattefri fusjon, se stikkord «Personinntekt - fusjon og fusjon av selskap».

#### *7.6.3 Skattemessig verdi*

Med lovens uttrykk «skattemessig verdi» menes skattemessig inngangsverdi.

Om hva som er skattemessig inngangsverdi, se stikkord «Inngangsverdi». Det skal imidlertid ikke regnes med oppregulering etter overgangsreglene av inngangsverdi på fast eiendom.

#### *7.6.4 Ligningsverdi*

Med lovens uttrykk «ligningsverdi» menes den verdi som brukes ved formuesbeskatning når man ser bort fra reglene om samordning av grunnlag for formuesbeskatning og kapitalavkastning i takseringsreglenes § 2-1-5.

Er den skattemessige formuesverdi (ligningsverdi) for flere eiendeler fastsatt under ett, f.eks. gårdsbruk med våningshus og driftsbygninger, skal verdien av de eiendeler som ikke inngår i kapitalavkastningsgrunnlaget (eller som det skal brukes forskjellige verdsettelsesmetoder 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.

#### *7.6.5 Regnskapsmessig verdi*

Forutsetningen for å videreføre regnskapsmessige verdier for eiendeler som inngikk i kapitalavkastningsgrunnlaget for inntektsåret 1999 er at skattyter har full regnskapsplikt, eller frivillig utarbeider årsregnskap i samsvar med reglene i regnskapsloven. Fra og med 1. januar 1999 er det etter regnskapsloven ikke lenger adgang til å skrive opp verdien av eiendelene i regnskapet.

Regnskapsmessig verdi på varer ved verdsettelsen av utgående verdi vil bare være aktuelt for identifiserbare varer som inngikk i varelageret per utgangen av 1999.

#### *7.6.6 Forsikringsverdi*

Forutsetningen for å bruke 35 pst. av forsikringsverdien er at skattyteren eide gjenstanden 31. desember 1990 og at det er angitt konkret forsikringsverdi for eiendelen i forsikringsavtalen. Videre er det i utgangspunktet en forutsetning at eiendelen er tilstrekkelig spesifisert.

Hvis de forsikrede eiendeler er ført på samlesaldo og de er tilstrekkelig spesifisert i forsikringsavtalen, men forsikringssummen er angitt for alle under ett, kan man likevel bruke forsikringsverdimetoden. Er noen av de forsikrede eiendeler solgt i perioden 1991-2002 trekkes de ut av forsikringsverdien med salgsvederlaget. Er noen av eiendelene utrangert i 1991-2002 brukes likevel hele forsikringsverdien.

Forsikringsverdi er den verdi som forsikringsselskapet har satt på vedkommende objekt. For bygninger er forsikringsverdien det beløp selskapet ville ha utbetalt om bygningen ble gjenoppført etter totalskade. For biler fastsettes det normalt ikke forsikringsverdi og verdsettelsesmetoden er således ikke aktuell.

Antas beregnet verdi å overskride antatt omsetningsverdi eller den fremlagte dokumentasjon ikke er tilfredsstillende, kan ligningsmyndighetene avslå verdsettelse etter forsikringsverdi eller redusere verdsettelse ned til antatt omsetningsverdi.

#### *7.6.7 Takst/avtale*

Skattyter som tidligere har brukt takstverdimetoden/avtale kan kreve ny taksering. Takst avholdt/avtale inngått i inntektsåret gis bare virkning for utgående verdi. Om fremgangsmåten og virkninger av takst eller avtale, se FSFIN § 12-13 III.

### **8 Reduksjon av kapitalavkastningsgrunnlaget med kreditt/forskuddsbetaling**

Kapitalavkastningsgrunnlaget beregnet etter reglene ovenfor, se under pkt. 7.1.1

«Hovedregel», skal reduseres med beregningsenhetens eventuelle:

- kreditt fra leverandører
- mottatt forskuddsbetaling fra kunder,

på de aktuelle tidspunkt (årsskiftet) under forutsetning av at begge vilkårene nedenfor er til stede:

- renten på disse postene er under 8 pst. p.a. og
- kredittiden er over 30 dager regnet i forhold til leveringstidspunktet for varen/tjenesten.

Ved vurdering av om vilkårene over er tilstede skal i utgangspunktet det partene har avtalt legges til grunn. Bare dersom partene gjentatte ganger inngår avtaler som formelt fyller vilkårene over, men hvor avtalene ikke overholdes i praksis skal den reelle kredittid og rentevilkår være avgjørende.

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.

Med forskudd fra kunder menes i denne forbindelse enhver betaling mottatt før årsskiftet for salg av omløpsmidler, tjenester og aktiverte driftsmidler når objektet/tjenesten ikke er levert skattyteren ved årsskiftet. Dette vil kunne omfatte håndpenger, depositum mv.

I tilfeller hvor eiendomsretten går over suksessivt, f.eks. ved oppføring av bygg, vil en som en praktisk tillem্পning kunne anta at delbetalingen skjer noenlunde i takt med eiendomsrettens overgang, hvis delbetalingen skjer i takt med regler i norsk standard.

## **9 Lønnsfradrag**

### **9.1 Hovedregel**

Personinntekten skal reduseres med en beregnet avkastning av arbeid utført av beregningsenhetens ansatte eller av lottakere. Utbetalinger til oppdragstakere utenfor ansettelsesforhold og selvstendig næringsdrivende, kvalifiserer ikke til lønnsfradrag. Om grensen mellom i og utenfor næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Avkastningen settes til 20 pst. av summen av beregningsenhetens:

- lønn som er tidfestet hos ansatte i inntektsåret, dvs. de lønnsutbetalinger som skal lønnsinnberettes på vedkommende i inntektsåret,
- arbeidsgiveravgift, men bare av de utbetalinger som inngår i grunnlag for lønnsfradrag,
- kostnader til pliktige trygdeavgifter, herunder premie til yrkesskadeforsikring vedrørende ansatte og
- mannskapslott opptjent i inntektsåret. Dette gjelder likevel ikke lott som utbetales eier eller deltaker henholdsvis i enmannsforetak eller et deltakerlignet selskap, når deltakerens ansvar ikke er begrenset til en fastsatt sum.

I deltakerlignet selskap skal arbeidsgodtgjørelse til ansvarlig deltaker ikke tas med i grunnlaget for beregningen av lønnsfradraget.

Lønnsutbetalinger som formelt skjer gjennom andre vil ikke inngå i lønnsfradraget, selv om kostnadene refunderes av foretaket. Således vil f.eks. et selskap som sysselsetter personer som formelt sett f.eks. er ansatt hos kommunen, ikke ha rett til lønnsfradrag, selv om lønnskostnadene refunderes til kommunen. Det samme gjelder for gårdbrukere som har utbetalinger vedrørende avløsere som er ansatt i avløserlag.

Grunnlaget for beregning av lønnsfradraget reduseres ikke for de tilfeller hvor arbeidsgiver mottar lønnstilskudd og/eller sykepenger fra det offentlige.

### **9.2 Hvilke type kostnader inngår i grunnlaget**

Grunnlaget for lønnsfradrag omfatter:

- kontant lønn til ansatte, herunder lønn til arbeidende aksjonær selv om vedkommende eier alle aksjene i selskapet (se FIN i Utv. 1998/1204), styrehonorar til ansatte mv.
- trekkpliktige naturalytelser og
- trekkpliktige utgiftsgodtgjørelser med bruttobeløpet,

utbetalt i beregningsenheten i løpet av året og som etter sin art skal inngå i grunnlaget for beregning av arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift». Også lønnsutbetaling som er fritatt for arbeidsgiveravgift med hjemmel i trygdeavtale med et annet land (sosialkonvensjon) skal regnes med.

Styrehonorar mv. til personer som ikke er ansatt, inngår ikke i grunnlaget for lønnsfradrag.

Arbeidsgivers tilskudd til livrente og pensjonsordninger som ikke beskattes som lønn hos ansatte og arbeidsgiveravgift av slike ytelser, inngår ikke i grunnlaget for lønnsfradrag.

### **9.3 Nedre grense for lønnsfradrag**

Om beregning av nedre grense for lønnsfradrag, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)». Den nedre grensen beregnes ikke i selskapet som sådant, men hos hver person som skal tilordnes personinntekt.

## **Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)**

*Sktl. § 2-11 (3) og §§ 12-14 til 12-17. FSFIN §§ 12-14 til 12-20.*

### **1 Generelt**

Om vilkårene for å fastsette beregnet personinntekt etter delingsmodellen i enmannsforetak eller selskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

Om fastsettelse av størrelsen av beregnet personinntekt etter delingsmodellen i enmannsforetak/selskap når vilkårene for deling foreligger, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

Om arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap, se stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap».

Nedenfor behandles bare:

- tilordning av beregnet personinntekt i enmannsforetak eller fordeling av beregnet personinntekt i selskap mellom aktive deltakere/aksjonærer mv. i selskapet
- nedre grense for lønnsfradrag i forhold til 6G
- overføring eller fremføring av negativ personinntekt
- tillegg for sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt
- maksimalbegrensninger av beregnet personinntekt og
- tidspunktet for å skattlegge personinntekten.

Om aktives krav på refusjon av betalt toppskatt og trygdeavgift på beregnet personinntekt fra selskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

## **2 Hvem skal tilordnes personinntekten**

### **2.1 Enmannsforetak**

#### *2.1.1 Generelt*

I enmannsforetak (næringsvirksomhet som er heleiet av en fysisk person eventuelt sammen med ektefellen), kan beregnet personinntekt bare tilordnes eieren og/eller ektefellen. Forutsetningen er at den ene eller begge er aktiv(e), se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)». Det er ikke anledning til å tilordne beregnet personinntekt i enmannsforetak til en aktiv person som ikke er eier eller gift med eier, ved å identifisere vedkommende med passiv eier av foretaket.

#### *2.1.2 Ektefeller*

Er bare en av ektefellene aktiv innenfor beregningsenheten i et enmannsforetak, skal hele personinntekten tilordnes vedkommende ektefelle, uavhengig av hvem som er den virkelige innehaver/privatrettslige eier av foretaket.

Er begge ektefellene aktive innenfor samme beregningsenhet i enmannsforetaket, kan hver av ektefellene kreve at positiv personinntekt fordeles mellom dem i samme forhold som alminnelig inntekt fra beregningsenheten fordeles, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Er alminnelig inntekt fra vedkommende beregningsenhet negativ, kan likevel positiv beregnet personinntekt kreves fordelt etter arbeidsinnsats.

Er begge ektefeller aktive og alminnelig inntekt/personinntekt ikke kreves fordelt, skal personinntekten tilordnes den som lignes for alminnelig inntekt.

#### *2.1.3 Barn og ungdom*

Har foreldre vederlagsfritt eller til underpris overført næringsvirksomhet til barn eller ungdom som er under 20 år og ugift, skal alminnelig inntekt lignes hos foreldrene. Er noen av foreldrene aktive, skal vedkommende tilordnes hele personinntekten selv om barnet er aktivt. Er foreldrene passive, men barnet er aktivt, skal personinntekten overføres til den av foreldrene som skattlegges for alminnelig inntekt.

I andre tilfeller lignes barnet selvstendig for beregnet personinntekt fra og med det året de fyller 17.

## **2.2 Selskap**

### *2.2.1 Generelt*

I selskap (enten de er deltakerlignede selskap eller er aksjeselskap), skal hele den beregnede personinntekten etter delingsmodellen tilordnes de fysiske personer som er ansett som aktive i selskapet og som er medregnet ved vurderingen av om eierkravet mv. er oppfylt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)». Negativ personinntekt skal fordeles på deltakerne på samme måte som positiv personinntekt.

Beregnet personinntekt skal ikke fordeles på personer som er bosatt i utlandet såfremt aktiviteten er utført i utlandet. Dette gjelder selv om alminnelig inntekt er skattepliktig til Norge.

Deltakere/aksjonærer som er passive, skal ikke tilordnes beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra selskapet.

### 2.2.2 Fordeling ved identifikasjon

Reglene om identifikasjon gjelder også ved fordelingen av personinntekt i selskapet mellom de aktive personene. Om når det skal foretas identifikasjon, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

Reglene om tilordning av personinntekt etter identifikasjon skal brukes både på aktive personer som selv er deltakere/aksjonærer og på aktive personer som ikke selv er deltakere/aksjonærer.

Kan flere personer som er aktive i selskap A, identifiseres med selskap B som har eierandel i selskap A, skal selskap B's eierandel i selskap A fordeles mellom de aktive personene som identifiseres med B etter deres eierandel i selskap B. Tilsvarende gjelder for krav på andel av overskudd/utbytte.

Det kan forekomme at flere aktive personer kan identifiseres med samme nærstående passive fysisk person. Den passive persons eierandel eller aksjer og/eller krav på andel av overskudd eller utbytte, skal fordeles likt mellom de aktive som kan identifiseres med den passive eier, uavhengig av om de selv er eiere eller ikke i det selskapet de er aktive i.

#### Eksempel 1:

*Arne og Bjørn er aktive i selskap A og hver av dem eier 10 pst. av aksjene i selskapet. Arne og Bjørn eier henholdsvis 10 pst. og 90 pst. av aksjene i selskap B. Selskap B eier 80 pst. av aksjene i Selskap A.*

*Både Arne og Bjørn skal identifiseres med selskap B. Selskap Bs eierandel i selskap A skal fordeles mellom de aktive personene Arne og Bjørn etter deres eierandel i selskap B:*

*Arne:  $10 + (80 \times 10 / (90 + 10))$  pst. = 18 pst. (tilordn v/identifikasjon 8 pst.)*

*Bjørn:  $10 + (80 \times 90 / (90 + 10))$  pst. = 82 pst. (tilordn v/identifikasjon 72 pst.)*

#### Eksempel 2:

*Arne og Bjørn er aktive i selskap A og hver av dem eier 10 pst. av aksjene i selskapet. Arne og Bjørn eier henholdsvis 10 pst. og 60 pst. av aksjene i selskap B. De siste 30 pst. av aksjene i selskap B eies av en person som ikke er aktiv i noen av selskapene og som Arne og Bjørn ikke kan identifiseres med. Selskap B eier 80 pst. av aksjene i Selskap A.*

*Både Arne og Bjørn skal identifiseres med selskap B. Selskap Bs eierandel i selskap A skal fordeles mellom de aktive personene Arne og Bjørn etter deres eierandel i selskap B:*

*Arne:  $10 + (80 \times 10 / (10 + 60))$  pst. = 21.43 pst. (tilordnet v/identifikasjon 11.43 pst.)*

*Bjørn:  $10 + (80 \times 60 / (10 + 60))$  pst. = 78.57 pst. (tilordnet v/identifikasjon 68.57 pst.)*

### 2.2.3 Fordeling ved indirekte eie eller indirekte krav på overskudd/utbytte

Reglene om indirekte eie eller indirekte krav på overskudd/utbytte gjennom mellomliggende selskap ved vurderingen om betingelsene for beregning av personinntekt er tilstede, skal brukes tilsvarende ved fordeling av personinntekt mellom flere aktive i selskapet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

Foreligger betingelsene for å bruke identifikasjon og reglene om indirekte eie/krav på utbytte/overskudd samtidig og disse reglene fører til forskjellige resultater ved fordeling, brukes reglene om identifikasjon.

#### Eksempel:

*Arne og Carl er aktive i selskapet AS Alfa. Aksjene i Alfa er eiet med 40 pst. av Arne og 60 pst. av et annet selskap AS Beta. AS Beta er eiet med 30 pst. av Arne, 20 pst. av Carl og 50 pst. av Berit. Berit er ikke aktiv i noen av selskapene, og ingen av de tre personene kan identifiseres med hverandre.*

*Hverken Arne eller Carl kan da identifiseres med selskap Beta, men skal anses å eie hhv. 30 pst. og 20 pst. av Betas aksjer i Alfa, ved indirekte eie gjennom mellomliggende selskap. Arne og Carls eierandel i Alfa blir da:*

*Arne: 40 pst. + (30 X 60) pst. = 58 pst.*

*Carl: 0 pst. + (20 X 60) pst. = 12 pst.*

*De aktive eierne Arne og Carl eier direkte og indirekte til sammen 70 pst. av aksjene i AS Alfa og det skal derfor beregnes personinntekt etter delingsmodellen. Personinntekten fordeles med 58/70 deler på Arne og 12/70 deler på Carl.*

#### *2.2.4 Fordeling i deltakerlignet selskap, generelt*

Skal personinntekt fra deltakerlignet selskap bare tilordnes deltakere (det forutsettes at ingen kan identifiseres eller har krav på indirekte utbytte gjennom mellomliggende selskap), fordeles beregnet personinntekt mellom de aktive deltakerne. Fordelingen foretas i samme forhold som hver deltakers andel av regnskapsmessig overskudd, herunder særskilt arbeidsgodtgjørelse til deltaker, jf. Ot.prp. nr. 64 (1997-1998) pkt. 3.2. Om hva som er regnskapsmessig overskudd, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)» under pkt. 7.7 «Særlig om overskudd i deltakerlignet selskap» pkt. 8.5 «Særlig om overskudd i deltakerlignet selskap».

Ved fordelingen ses det helt bort fra eierandelene/krav på overskudd til passive deltakere. Dette fører til at hele den beregnede personinntekten i selskapet skal fordeles og tilfalle de aktive eierne. Er det f.eks. tre deltakere som eier en tredel hver hvorav to er aktive og en er passiv og alle tre deler overskuddet likt, skal de aktive hver tilordnes en halvpart av total beregnet personinntekt fra selskapet.

#### Eksempel

*Arne, Berit og Carl er deltakerne i Alfa ANS med en-tredel hver. Bare Arne og Berit er aktive. Overskuddet i selskapet er 1 000 000 kroner. Arne får 100 000 kroner i arbeidsgodtgjørelse og Berit får 300.000. Resten av overskuddet 600 000 fordeles likt mellom deltakerne med 200.000 på hver. Carl kan ikke identifiseres med noen av de andre deltakerne.*

*Arne og Berits andel av personinntekten blir:*

$$\text{Arne: } \frac{100\,000 + 200\,000}{900\,000} = 33,33 \text{ pst.}$$

$$\text{Berit: } \frac{300\,000 + 200\,000}{900\,000} = 66,67 \text{ pst.}$$

Kan en aktiv person som er deltaker identifiseres med en passiv deltaker og/eller deltakende selskap, skal den passive deltakers/selskaps eierandeler, eventuelt krav på andel av overskudd, legges til den aktive deltakers egen eierandel, eventuelt krav på andel av overskudd fra det deltakerlignede selskapet, som grunnlag for fordelingen av personinntekten i dette selskapet. Tilsvarende gjelder om den aktive personen anses indirekte å ha krav på overskudd gjennom mellomliggende selskap.

### Eksempel

*I et selskap er det f.eks. tre deltakere som eier en tredel hver, to er aktive og en er passiv. Overskuddet i selskapet deles likt mellom de tre deltakerne. Den aktive deltakeren Arne skal identifiseres med den passive eieren. Den andre aktive deltakeren Berit kan derimot ikke identifiseres med den passive deltakeren Carl, Arne skal tilordnes to tredeler av total beregnet personinntekt fra selskapet. Berit skal tilordnes en tredel av total beregnet personinntekt fra selskapet.*

Aktiv person som ikke er deltaker, men som kan identifiseres med en eller flere passive deltakere eller deltakende selskaper, skal tilordnes alle disse passive deltakernes/ deltakende selskapers eierandeler, eventuelt krav på andel av overskudd, som grunnlag for fordelingen av personinntekten. Tilsvarende skal den aktive tilordnes en forholdsmessig andel, regnet etter eierandel/krav på utbytte eller overskudd, av et mellomliggende selskaps krav på utbytte/overskudd i det selskap som det skal beregnes personinntekt i.

### Eksempel

*I et selskap er det f.eks. fire deltakere som er godskrevet kr 100 000 hver av et overskudd på kr 400 000. To er aktive og to er passive. En aktiv person som ikke er deltaker, kan identifiseres med en av de passive deltakerne ellers kan ingen av deltakerne identifiseres. Da skal de to aktive deltakerne og den aktive ikke-deltaker som kan identifiseres med den ene av de passive deltakere, hver tilordnes en tredel av total beregnet personinntekt fra selskapet.*

#### 2.2.5 Fordeling i deltakerlignet selskap, ektefeller

Er bare en av ektefellene aktiv i et deltakerlignet selskap skal hele personinntekten av ektefellenes samlede andeler tilordnes vedkommende ektefelle uavhengig av hvem av dem som eier andelen(e).

Er begge ektefellene aktive innenfor selskapet, kan hver av ektefellene kreve at positiv personinntekt fordeles mellom dem i samme forhold som fordelingen av positiv alminnelig inntekt fra selskapet, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere». Er alminnelig inntekt negativ kan likevel positiv beregnet personinntekt kreves fordelt.

Fordelingen foretas etter arbeidsinnsats.



Er begge ektefeller aktive og alminnelig inntekt/personinntekt ikke kreves fordelt, skal personinntekten tilordnes den som lignes for alminnelig inntekt.

#### *2.2.6 Fordelingen i aksjeselskap, generelt*

Skal personinntekt fra et aksjeselskap bare tilordnes personer som er aksjonærer, fordeles personinntekten i samme forhold som bestemmelsene om utbyttefordelingen. I tilfelle hvor faktisk utbytte fra selskapet avviker fra eierforhold, vedtekter mv. er det det faktisk utdelte utbyttet som skal legges til grunn for fordelingen av personinntekten for vedkommende år.

Kan en aktiv person som er aksjonær også identifiseres med en passiv aksjonær (person eller selskap), skal den passive aksjonærs eierandel/utbytte fra selskapet legges til den aktives egen eierandel/andel av utbytte, som grunnlag for fordelingen av personinntekten. Tilsvarende gjelder om den aktive aksjonær anses å indirekte eie aksje eller ha krav på utbytte gjennom mellomliggende selskap.

Aktiv person som ikke er aksjonær, men som kan identifiseres med en eller flere passive aksjonærer, skal tilordnes disse aksjonærers andel av overskuddet som grunnlag for fordelingen av personinntekten. Tilsvarende gjelder om den aktive ikke- aksjonær anses indirekte å eie aksje eller ha krav på utbytte gjennom mellomliggende selskap.

#### *2.2.7 Fordeling i aksjeselskap, ektefeller*

Er bare den ene av ektefellene aktiv, og det ikke er andre som kan identifiseres med den passive ektefellen, skal ektefellenes andel av selskapets personinntekt tilordnes den aktive ektefelle. Det er uten betydning hvem av ektefellene som eier aksjer i selskapet, idet den aktive ektefelle eventuelt skal identifiseres med den passive ektefelles eierandeler.

Er begge ektefeller aktive og begge er aksjonærer/har krav på utbytte, skal personinntekten tilordnes begge ektefeller i forhold til deres eierandel/krav på utbytte.

Er begge aktive, men bare den ene av ektefellene aksjonær/har krav på utbytte i selskapet, verken direkte, ved identifisering eller indirekte, skal den andre ektefelle ikke tilordnes beregnet personinntekt selv om vedkommende er aktiv i selskapet. Dette skyldes at vedkommende ikke er aksjonær/har krav på utbytte og ikke kan identifiseres med ektefellen fordi vedkommende er aktiv i selskapet.

#### *2.2.8 Fordeling i selskap ved overdragelse av andel/aksje i løpet av året*

Er en andel/aksje i selskapet overdratt i løpet av året og både kjøper og selger er å anse som aktive og har eiet aksjen/andelen i minst 2 måneder i året, fordeles personinntekt som faller på den overdradde andel/aksje mellom eierne av andelen/aksjen i forhold til det antall måneder de har eiet andelen/aksjen i løpet av året.

Er andel/aksje overdratt på et annet tidspunkt enn et månedsskifte, tilordnes erververen personinntekten for hele overdragelsesmåneden.

I tilfeller hvor selger eller kjøper ikke oppfyller kravene til å bli ansett som aktiv, f.eks. fordi vedkommende har vært eier i mindre enn 2 måneder eller ikke har utøvet aktivitet i tilstrekkelig antall timer, behandles vedkommende etter regelen om passive deltakere. Er bare den ene av kjøperen eller selgeren aktiv, må hans eierandel som brukes ved fordelingen mellom de aktive multipliseres med antall måneder han har eiet andelen i løpet av året, dividert på 12 måneder.

### Eksempel:

<i>Eier A</i>	<i>30 pst. eierandel</i>	<i>Passiv</i>
<i>Eier hele året</i>		
<i>Eier B</i>	<i>50 pst. eierandel</i>	<i>Aktiv</i>
<i>Eier hele året</i>		
<i>Eier C</i>	<i>20 pst. eierandel</i>	<i>Aktiv</i>
<i>Eiertid 5 måneder. Resten av året er denne andelen eid av en passiv person (person D).</i>		

*Personinntekt eier B:*

*Totalt beregnet personinntekt x 50 pst. (B)*

$$50 \text{ pst. (B)} + (20 \text{ pst.} \times 5/12) \text{ (C)}$$

*Personinntekt eier C:*

*Totalt beregnet personinntekt x (20 pst. \* 5/12(C))*

$$50 \text{ pst. (B)} + (20 \text{ pst.} \times 5/12) \text{ (C)}$$

(Hadde personen D også vært aktiv, ville han måtte blitt tilordnet personinntekt. Nevneren i brøkene ville blitt 70.)

### **3 Nedre grense for lønnsfradrag**

#### **3.1 Generelt**

For hver enkelt person som tilordnes beregnet personinntekt etter delingsmodellen, skal det foretas en konkret vurdering av nedre grense for lønnsfradrag. Resultatet kan bli forskjellig for deltakere/aksjonærer i samme selskap. Om lønnsfradrag, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

Lønnsfradraget kan ikke bringe samlet personinntekt, se nedenfor, fra beregningsenheten hos hver enkelt person som skal tilordnes beregnet personinntekt, under en nedre grense på 6 G lik kr 319 398. Blir personinntekten fra vedkommende beregningsenhet hos den enkelte lavere, skal beløpet for lønnsfradrag hos vedkommende reduseres tilsvarende eller fradraget falle helt bort. Derimot kan beregnet personinntekt før lønnsfradrag være lavere enn grensen. Lønnsfradraget kan aldri bringe beregnet personinntekt under null eller øke beregnet negativ personinntekt. Dette gjelder også der det er gitt utvidet adgang til samordning, jf. FIN i Utv. 1995/110.

Begrensningen av lønnsfradraget gjelder selv om den som tilordnes personinntekten bare har vært aktiv en del av året og uansett hvor mange aktive personer som har delt arbeidet i beregningsenheten mellom seg. Eier f.eks. to søsken en kiosk, hvor de arbeider vekselvis en halv dag hver, skal nedre grense for lønnsfradrag settes til 6 G hos hver av eierne.

#### **3.2 Ektefeller**

For ektefeller, skal det beregnes slik nedre grense for lønnsfradrag for hver av dem.

### **3.3 Overdragelse av andel/aksje i året**

Ved overdragelse av andel/aksje i løpet av året og både overdrager og erverver er aktive, fordeles personinntekt før lønnsfradraget og selve lønnsfradraget forholdsmessig mellom overdrager og erverver. Om fordelingen, se ovenfor. Deretter beregnes nedre grense for lønnsfradrag særskilt for hver av dem.

### **3.4 Sammenligningsgrunnlaget hos den aktive**

Den personinntekt fra beregningsenheten som skal sammenlignes med nedre grense for lønnsfradrag, er:

- beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra vedkommende beregningsenhet før fradrag for negativ personinntekt (både samordnet negativ personinntekt fra annet foretak og fremført negativ beregnet personinntekt)
- tillagt eventuell arbeidsgodtgjørelse til deltaker (eierlønn) i deltakerlignet selskap, herunder mannskapslott, og
- tillagt lønnsutbetalinger og andre ytelser i arbeidsforhold som er personinntekt for den aktive fra vedkommende beregningsenhet.

Drives fiske i aksjeselskaps form og selskapet deler ut mannskapslott til aktive eiere, skal denne mannskapslott inngå i sammenligningsgrunnlaget hos den aktive ved begrensning av lønnsfradraget.

Personinntekten som skal sammenlignes med nedre grense for lønnsfradrag, regnes før tillegg for sykepenger.

## **4 Negativ beregnet personinntekt**

### **4.1 Overføring/samordning**

#### *4.1.1 Hovedregel, generelt*

Negativ personinntekt beregnet etter delingsmodellen, kan som hovedregel ikke overføres til fradrag i positiv personinntekt beregnet etter delingsmodellen fra andre beregningsenheter i et enmannsforetak eller fra et annet selskap.

Negativ beregnet personinntekt fra selskap kan heller ikke trekkes fra i lønn, pensjon mv. selv om dette er utbetalt fra samme selskap. Det samme gjelder mannskapslott utbetalt fra aksjeselskap. Derimot kan andel av negativ beregnet personinntekt i deltakerlignet selskap tilordnet deltaker fra selskapet, trekkes fra i arbeidsgodtgjørelse, herunder mannskapslott, til deltakeren fra samme selskap (forutsatt at godtgjørelsen ikke er fra et kommandittselskap som har behandlet arbeidsvederlaget som lønn).

Negativ personinntekt kan heller ikke trekkes fra i sykepenger som erstatter inntekt fra næringsvirksomhet.

#### *4.1.2 Hovedregel, 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.

#### *4.1.3 Unntak, virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats*

Det kan innen enmannsforetak forekomme at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap

(fastsettelse)», er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se stikkord «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 delingsmodellen i en annen beregningsenhet i enmannsforetak, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet. Om når krav om samordning må fremmes, se nedenfor under pkt. 4.2 «Fremføring».

#### *4.1.4 Unntak, enmannsforetak og deltakerlignet selskap innen primærnæringene*

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæringene fra deltakerlignet selskap eller beregningsenhet i enmannsforetak kan etter skattyters valg i visse tilfeller komme til fradrag i positiv beregnet personinntekt innen primærnæringene fra annet deltakerlignet selskap eller beregningsenhet innen enmannsforetak. Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke fiskeoppdrett eller salg av tare og tang, se «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 i stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)» under, pkt. 2.1.2 «Unntak», er til stede, jf. FSFIN § 12-20-1 (4).

Om når krav om samordning må fremmes, se nedenfor under pkt. 4.5 «Krav om samordning eller fremføring».

## **4.2 Fremføring**

### *4.2.1 Hovedregel, generelt*

Skattyteren kan etter eget valg kreve at negativ personinntekt beregnet etter delingsmodellen skal fremføres til fradrag et senere år i:

- positiv personinntekt beregnet etter delingsmodellen og
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap som er delingspliktig, jf. Ot.prp. nr. 17 (1992-93) s. 22, herunder mannskapslott

likevel bare mot slik personinntekt fra samme selskap eller fra samme beregningsenhet i enmannsforetaket. Om utvidet adgang til fremføring av negativ beregnet personinntekt i visse tilfeller, se nedenfor.

Det er ikke adgang til å fremføre negativ beregnet personinntekt mot lønn/pensjon fra samme aksjeselskap, selv om selskapet er delingspliktig.

Er selskapet i det/de påfølgende år ikke delingspliktig, vil negativ beregnet personinntekt ikke kunne fremføres mot eventuell arbeidsgodtgjørelse fra selskapet dette året. Selve adgangen til fremføring berøres likevel ikke. Den negative beregnede personinntekten vil således kunne kreves fradragsført straks selskapet igjen blir delingspliktig, og da også mot eventuell arbeidsgodtgjørelse.

I selskap må valget foretas av selskapet som sådan.

Fremføringen må kreves/foretas det første år det er anledning til å gjøre det og helt ned til null eller så langt som det er mulig, selv om dette ikke får noe utslag i toppskatt og/eller

trygdeavgifter. Unnlater skattyteren å kreve fremføring 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 fortsatt kunne kreve å få fremført 90 i senere år med positiv beregnet personinntekt, uavhengig av om han i år 2 velger å fremføre negativ beregnet personinntekt eller ikke.

Slik fremføring av negativ beregnet personinntekt fra et aksjeselskap skal foretas selv om selskapet har opphørt med en virksomhet og begynner med en annen virksomhet senere. (I slike tilfeller er det ikke anledning til å fremføre underskudd i alminnelig inntekt i den opphørte virksomheten).

Det er ikke noen tidsgrense for fremføringsadgangen.

Om når krav om fremføring må fremmes, se nedenfor under pkt. 4.5 «Krav om samordning eller fremføring».

#### *4.2.2 Hovedregel, 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.

#### *4.2.3 Særregler, virksomheter med forskjellig trygdeavgiftssats*

Det kan forekomme innen enmannsforetak at atskilte virksomheter som kunne ha gått inn i samme beregningsenhet, er avskåret fra dette fordi virksomhetene har forskjellige trygdeavgiftssatser. Se stikkord «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 delingsmodellen i en annen beregningsenhet et senere år, når det bare er trygdeavgiftssatsene som hindrer at virksomhetene inngår i samme beregningsenhet.

#### *4.2.4 Særregler, enmannsforetak og deltagerlignet selskap innen primærnæringene*

Negativ beregnet personinntekt innen primærnæring fra deltagerlignet selskap eller beregningsenhet i enmannsforetak, kan etter skattyterens valg i visse tilfeller fremføres til fradrag i positiv beregnet personinntekt innen primærnæringene fra annet deltagerlignet selskap eller beregningsenhet innen enmannsforetak. 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 i «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)» under pkt. 2.1.2 «Unntak», er til stede, jf. FSFIN § 12-20-1 (4).

Som primærnæring regnes virksomhet innen jordbruk, skogbruk, reindrift, pelsdyroppdrett, fiske, sel og småhvalfangst, men ikke fiskeoppdrett eller salg av tare og tang, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

#### *4.2.5 Skattefri omdannelse*

Om fremføring av personinntekt ved skattefri omdannelse, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform» under margstikkord pkt. 3.7 «Skatteposisjoner hos deltakerne i det omdannede selskapet».

#### *4.2.6 Fremføring ved fusjon/fisjon*

Om fremføring av personinntekt ved fusjon/fisjon, se stikkord «Personinntekt - fisjon og fusjon av selskap».

#### *4.2.7 Innberetning fra aksjeselskap av beregnet personinntekt for aktiv aksjonær*

Aksjeselskap innberetter bare positiv beregnet personinntekt.

I år hvor det fastsettes negativ beregnet personinntekt skal denne ikke innberettes av selskapet. Det innberettede beløp for senere år vil være etter eventuelt fradrag for fremført negativ personinntekt.

#### **4.3 Tilbakeføring**

Det er ikke anledning til å tilbakeføre negativ personinntekt ved opphør av virksomhet.

#### **4.4 Sykepenger**

Negativ personinntekt kan ikke fradras i sykepenger, verken i samme år eller ved fremføring. Dette gjelder selv om sykepengene erstatter næringsinntekt fra samme kilde.

#### **4.5 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 likningskontoret normalt likevel samordne 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 endre selvangivelsen etter den er levert, se «Selvangivelse mv. - forandring av selvangivelse».

### **5 Maksimalgrense for beregnet personinntekt**

#### **5.1 Generelt**

Summen av beregnet personinntekt fra foretak som ikke driver såkalt liberal virksomhet, skal begrenses for hver skattyter. Derimot skal personinntekt fra liberale yrker, se nedenfor, ikke begrenses.

Har en skattyter personinntekt som skal begrenses (ikke-liberalt yrke) og personinntekt som ikke skal begrenses (liberalt yrke), regnes begrensingen i ikke-liberalt yrke uten å ta hensyn til personinntekten i det liberale yrket.

#### **5.2 Hovedregel, personinntekt som skal begrenses**

Beregnet personinntekt etter delingsmodellen begrenses til 16 ganger folketrygdens grunnbeløp (G) (kr 851 728). Dette gjelder bare for beregnet personinntekt fra foretak som ikke kommer inn under reglene om unntak fra begrensning av personinntekt, dvs. foretak innen ikke-liberale yrker.

Dersom skattyterens personinntekt i ikke-liberale yrker uten begrensning som nevnt overskrider 75 G (kr 3 992 475), gjelder begrensningen likevel ikke i inntektsintervallet fra 75 G og til 134 G (kr 7 133 222).

Det er bare den beregnede personinntekten som skal begrenses.

I beregningsgrunnlaget for begrensningen inngår imidlertid skattyterens samlede positive personinntekt av alle typer, herunder lønn, men bare fra ikke-liberale foretak der skattyteren fyller vilkårene for å få tilordnet beregnet personinntekt. Det er årets beregnede personinntekt etter eventuelt fradrag for fremført negativ personinntekt fra tidligere år som inngår i beregningsgrunnlaget. Negativ beregnet personinntekt fra samme år skal ikke redusere beregningsgrunnlaget, men skal fremføres på vanlig måte uavhengig av begrensningsreglene. Personinntekt som ikke er beregnet personinntekt, f.eks. lønn, mannskapslott, eller arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap mv., utgjør den nederste delen av inntekten ved begrensningen, men slik inntekt skal ikke begrenses.

### Eksempel

*I foretak hvor beregnet personinntekt skal begrenses medfører dette at hvis lønnen for eieren/aksjonæren utgjør 15 G, begrenses hans samlede personinntekt til 16 G. Det vil si at beregnet personinntekt fra samme foretak maksimalt kan settes til 1 G. Utgjør lønnen derimot 17 G alene, vil beregnet personinntekt begrenses til 0. Personinntekten bli lik lønnen på 17 G. Det er således bare beregnet personinntekt som begrenses.*

## **5.3 Unntak, beregnet personinntekt som ikke skal begrenses**

### **5.3.1 Generelt**

For beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra foretak hvor den eller de aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold muliggjør en særlig stor foretaksinntekt, skal slik personinntekt ikke begrenses.

Dette gjelder foretak med en eller flere av følgende typer liberale virksomheter:

- Advokatvirksomhet og annen juridisk rådgivning
- Agenturvirksomhet
- Annonse- og reklamevirksomhet
- Apotekervirksomhet
- Arkitektvirksomhet
- Databehandling og utvikling av EDB-programmer
- Film-, kunst og reportasjefotografi
- Formidling og utleie av arbeidskraft
- Forsikringssalg og finansielle tjenester
- Forsknings- og utviklingsarbeid
- Handel med finansobjekter og kontrakter
- Impressariovirksomhet og sponsorformidling
- Inkassovirksomhet
- Instruksjon og undervisning
- Konsulentvirksomhet generelt, herunder all teknisk konsulentvirksomhet, rådgivning innenfor økonomi og organisasjon, databehandling mv.
- Kunstnerisk og kulturell virksomhet
- Legevirksomhet og andre helsemessige tjenester. Se byrettsdom i Utv. 2001/162 om at rehabilitering av rusmisbrukere ikke ble ansett som helsemessig tjeneste.
- Meglingsvirksomhet
- Revisjon og regnskap
- Skribent- og oversettelsesvirksomhet
- Sport og idrett
- Takseringsvirksomhet

- Tannlegevirksomhet og tannbehandling
- Utgivelse av egne bøker, aviser og blader
- Veterinærvirksomhet

Selv om et foretak ikke går inn under oppregningen ovenfor, skal personinntekt i foretak ikke begrenses dersom:

- de(n) aktives arbeidsinnsats på grunn av bransje, særlige kvalifikasjoner eller andre forhold muliggjør en særlig stor foretaksinntekt og
- det virker åpenbart urimelig å anvende det generelle taket.

Denne bestemmelsen er ment å være en sikkerhetsventil, og er ikke ment å brukes på områder hvor den høye inntjening skyldes andre forhold enn kvalifikasjoner mv. knyttet til personen. Foretak som unntas fra begrensning vil bl.a. være foretak:

- som ligger nær den type foretak som er med i oppregningen eller
- hvor den høye inntjening gjelder ren aktivitet.

Selv om det i virksomheten selges formuesgjenstander eller rettigheter, skal det regnes som liberalt yrke hvor slike aktiviteter som nevnt ovenfor utgjør en forholdsvis stor del av omsetningsverdien.

F.eks. vil bestemmelsen gjelde for virksomhet som går ut på å opptre eller å la seg avbilde selv om dette ikke direkte faller inn under oppregningen, f.eks. fordi opptreden har tvilsom kunstnerisk og/eller kulturell verdi. Det omfatter også virksomhet med utradisjonelle helbredningsmetoder, selv om en ikke vil karakterisere vedkommende som helsepersonell, samt virksomhet som oppfinner. Videre vil det gjelde skrijving av lærebøker, selv om dette ikke faller inn under skribentvirksomhet i snever forstand. Videre vil det omfatte virksomhet som mannekeng, selv om det ikke skulle omfattes av reklamevirksomhet.

### *5.3.2 Foretak som driver både liberal og ikke-liberal virksomhet*

Drives flere virksomheter i samme beregningsenhet, gjelder unntaket fra begrensning for beregningsenheten dersom minst en av virksomhetene kvalifiserer til det etter første eller annet ledd. Det ses bort fra virksomhet som i det vesentlige bare har interne funksjoner i foretaket med sikte på å fremme dets øvrige virksomhet.

## **6 Tidfesting av beregnet personinntekt**

Beregnet personinntekt fra enmannsforetak eller deltakerlignet selskap skal tilordnes skattyteren samme inntektsår som den alminnelige inntekt fra foretaket.

Beregnet personinntekt fra aksjeselskap tilordnes den aktive person i inntektsåret etter selskapets inntektsår. Tilordningen skjer på bakgrunn av vilkår i selskapets inntektsår. Det skal derfor betales skatt av beregnet personinntekt selv om vedkommende ellers ikke er skattepliktig til Norge i tilordningsåret, jf. SSV § 3-5 tredje ledd.

## **7 Dødsfall**

### **7.1 Enmannsforetak og deltagerlignet selskap**

Når en aktiv person dør, gjelder de alminnelige krav til aktivitet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)». I tilfeller hvor avdøde ikke oppfyller kravene til å bli ansett som aktiv, f.eks. fordi vedkommende hadde vært eier i mindre enn 2



måneder eller ikke hadde utøvet aktivitet i tilstrekkelig antall timer, behandles vedkommende etter regelen om passive deltakere.

### **7.2 Aksjeselskap**

Beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra aksjeselskap fastsatt på grunnlag av selskapets inntekt i det år den aktive person dør, som skal tilordnes aktiv person året etter, skal ikke beskattes hos den avdøde eller etterlatte, hverken i dødsåret eller i året etter. Beregnet personinntekt som er fastsatt på grunnlag av selskapets inntekt i foregående inntektsår, men som skal tas med hos den aktive person i dødsåret, kommer da fullt ut til beskatning.

## **8 Formelle regler**

Se stikkord «Personinntekt - allment».

# **Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)**

*Sktl. § 16-50.*

## **1 Refusjon**

### **1.1 Generelt**

Skattyter som er tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra:

- deltakerlignet selskap eller
- aksjeselskap

kan kreve toppskatt og trygdeavgift som faller på slik personinntekt refundert av selskapet. Dette gjelder selv om skattyteren ikke er deltaker/aksjonær i selskapet, f.eks. en skattyter som får tilordnet beregnet personinntekt på grunn av identifikasjon eller fordi skattyteren har solgt andelen/aksjene i selskapet i mellomtiden.

Skattyter kan ikke kreve refusjon for tilleggsskatt, forsinkelsesavgift eller renter knyttet til slik personinntekt.

Skattyter bosatt i utlandet som får beregnet toppskatt og/eller trygdeavgift, har krav på refusjon fra norsk selskap på samme vilkår som skattytere bosatt i Norge.

### **1.2 Tidspunkt for refusjonskravet**

Toppskatten/trygdeavgiften kan først kreves refundert fra selskapet fra det tidspunkt den er utlignet på skattyteren og bare så langt den er betalt. Kravet om refusjon må senest fremmes det året skatt og avgift på beregnet personinntekt er betalt, men likevel ikke før den er utlignet.

### **1.3 Selskapets forskuttering av refusjonsbeløpet**

Selskapets forskuttering av refusjonsbeløpet før skatt og/eller avgiften er utlignet og betalt, behandles i forhold til formuesbeskatningen ikke som et lån fra selskap til den aktive eier.

Overstiger det forskutterte refusjonsbeløpet det skattyter har krav på etter sktl. § 16-50, skal overskytende forskuttert refusjon som ikke er tilbakebetalt fra den fjerde uke etter utligningen, anses som lån fra selskapet til skattyter.

#### **1.4 Skatteplikt/fradragsrett for refusjonsbeløpet**

Refusjonsbeløpet er ikke skattepliktig inntekt for mottaker eller fradragsberettiget kostnad for selskapet.

Krav på refusjonsbeløp er ikke skattepliktig formue for den aktive «eier» eller fradragsberettiget gjeld for selskapet før:

- krav om refusjon er fremsatt
- toppskatt og trygdeavgift er utlignet og
- den aktive har betalt skatt/trygdeavgift.

## **2 Beregning av refusjonsbeløpet**

### **2.1 Personinntekt av flere typer/fra flere kilder**

Har skattyteren fått:

- beregnet personinntekt etter delingsmodellen tilordnet fra et selskap A og
- personinntekt av en annen type (lønn, arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap og pensjon) og/eller
- beregnet personinntekt fra andre kilder enn selskap A, herunder fra enmannsforetak

skal selskap A bare refundere toppskatt og trygdeavgift som faller på den beregnede personinntekt etter delingsmodellen tilordnet skattyter fra selskap A. Eksempler på personinntekt hvor skatt og trygdeavgift ikke skal refunderes av selskap A, vil være:

- lønn, enten den kommer fra selskap A eller fra andre kilder
- arbeidsgodtgjørelse fra deltakerlignet selskap, enten den kommer fra selskap A eller fra andre selskaper
- beregnet personinntekt fra enmannsforetak eller fra et annet selskap enn selskap A, og/eller
- sykepenger eller dagpenger under arbeidsløshet, selv om den erstatter inntekt fra selskap A.

Tilordnes skattyter beregnet personinntekt etter delingsmodellen bare fra selskap A, men har annen type personinntekt i tillegg, f.eks. lønn, utgjør den beregnede personinntekt etter delingsmodellen fra selskap A den øverste del av den totale personinntekten. Toppskatten er da differansen mellom utlignet toppskatt og den toppskatt som ville blitt utlignet om skattyteren ikke hadde hatt beregnet personinntekt fra selskap A. Trygdeavgiften er den avgift som faller på den beregnede personinntekten.

Tilordnes personen beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra flere kilder, utgjør den samlede beregnede personinntekt etter delingsmodellen den øverste del av den totale personinntekten ved beregning av toppskatt. En må beregne toppskatt og trygdeavgiften som faller på denne samlede beregnede personinntekt. Den toppskatt og trygdeavgift som skal refunderes av selskap A er en forholdsmessig del av den toppskatt og trygdeavgift som faller på samlet beregnet personinntekt etter delingsmodellen.

Ved beregningen av refusjonsbeløpet skal eventuelle skattefradrag etter sktl. § 16-10 og skattebegrensning etter sktl. § 17-1, § 17-4 (1) og § 17-5 holdes utenfor. Blir sum utlignet inntektsskatt og trygdeavgift etter skattefradrag og/eller skattebegrensning lavere enn refusjonsbeløpet, vil skattyter likevel ikke kunne kreve refundert mer enn sum utlignet inntektsskatt og trygdeavgift.

## ***2.2 Fremføring av negativ personinntekt***

Negativ personinntekt i aksjeselskap kan ikke fradras i annet enn beregnet personinntekt fra samme selskap. Det er beregnet personinntekt etter fremføring av negativ personinntekt som danner grunnlag for beregning av refusjonsbeløpet.

Negativ personinntekt som kreves fremført fra tidligere år i deltakerlignet selskap, skal fradras i:

- arbeidsgodtgjørelse, herunder mannskapslott, til ansvarlig deltaker og/eller
- beregnet personinntekt etter delingsmodellen

fra samme selskap. Den fremførte negative personinntekt fordeles forholdsmessig mellom arbeidsgodtgjørelse og beregnet personinntekt ved beregning av refusjonsbeløpet.

Om adgang til samordning innenfor primærnæringene i visse tilfelle, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fordeling, tilordning, begrensninger, tidfesting mv.)».

## ***2.3 Beregnet personinntekt er begrenset***

Skal beregnet personinntekt begrenses, er det den eventuelle begrensede personinntekten som legges til grunn for beregning av refusjonskravet.

Er den aktive eier tilordnet beregnet personinntekt fra flere ikke-liberale næringer, og den samlede personinntekt skal begrenses, skal den beregnede personinntekt fra de forskjellige kilder reduseres forholdsmessig før refusjonsbeløpet beregnes.

## ***2.4 Ektefeller***

Eventuelt refusjonsbeløp beregnes separat for hver av ektefellene. Dette gjelder også om beregnet personinntekt fra et deltakerlignet selskap fordeles mellom ektefellene i medhold av sktl. § 2-11 (3).

## ***2.5 Senere endring av beregnet personinntekt***

Ved endring av beregnet personinntekt i det selskap hvor det kreves/er krevd refusjon, må refusjonsbeløp omberegnes.

## **3 Eksempler**

### **Eksempel 1**

*Beregning av refusjonsbeløp ved beregnet personinntekt fra ett selskap - A/S:*

*Det forutsettes i det følgende at skattyter ligger i skatteklasse 1. Folketrygdens gjennomsnittlige grunnbeløp for inntektsåret 2001 utgjør kr 53 233. Ved beregningene blir da 12 G kr 638 700. Det er tatt hensyn til avrundingsregler i eksemplene.*

Lønn fra andre		kr	200 000
Lønn fra AS		kr	200 000
Beregnet personinntekt (som ikke skal begrenses)		kr	700 000
Samlet personinntekt		kr	1 100 000

*Utlignet trygdeavgift:*

Lønn fra AS:	$200\,000 \times 7,8\%$	=	15 600
Lønn fra andre:	$200\,000 \times 7,8\%$	=	15 600
Beregnet personinntekt	$638\,700 \times 10,7\% = 68\,340$		
+	$61\,300 \times 7,8\% = 4\,781$	=	73 121
Sum trygdeavgift		=	104 321

*Utlignet toppskatt:*

Grunnlag (fribeløp klasse 1)	$1\,100\,000 - 320\,000$	=	780 000
13,5 pst. Fra 320 000 til kr 830 000	$510\,000 \times 13,5\%$	=	68 850
19,5 pst. av det overskytende	$270\,000 \times 19,5\%$	=	52 650
samlet toppskatt		=	121 500

*Samlet trygdeavgift og toppskatt:  $104\,321 + 121\,500 = 225\,821$*

*Refusjonskrav mot AS*

Toppskatt på beregnet personinntekt:	$430\,000 \times 13,5\%$	= kr	58 050
	$270\,000 \times 19,5\%$	= kr	52 650
Trygdeavgift på beregnet personinntekt:		= kr	73 121
Samlet refusjonskrav		= kr	183 821

Eksempel 2

*Beregning av refusjonsbeløp ved beregnet personinntekt fra to selskaper - AS og ANS:*

Lønn fra ikke delingsforetak:	kr	100 000
Beregnet personinntekt fra AS:	kr	400 000
Beregnet personinntekt fra ANS:	kr	300 000
Samlet personinntekt:	kr	800 000

*Ved beregning av trygdeavgiften fremkommer grunnlaget for høy sats (12 G) for hhv. AS og ANS på følgende måte:*

$$\frac{638\,700 \times 400\,000}{(400\,000 + 300\,000)} = \text{kr } 364\,971$$

$$\frac{638\,700 \times 300\,000}{(400\,000 + 300\,000)} = \text{kr} \quad 273\,729$$

#### Utlignet trygdeavgift:

Lønn	kr	$100\,000 \times 7,8\%$	=kr	7 800
Beregnet personinntekt fra AS	kr	$364\,971 \times 10,7\%$	=	39 052
	kr	$35\,029 \times 7,8\%$	=	2 732 = kr 41 784
Beregnet personinntekt. fra ANS	kr	$273\,729 \times 10,7\%$	=	29 289
	kr	$26\,271 \times 7,8\%$	=	2 049 = kr 31 338
Sum trygdeavgift:			=kr	80 922

#### Utlignet toppskatt:

Grunnlag: 800 000-320 000 (fribeløp) = 480 000

13,5 % fra 320 000 til 800 000	$504\,200 \times 13,5\%$	=	64 800
samlet toppskatt		=	64 800

#### Refusjonskrav mot AS

Refusjon trygdeavgift:		= kr	41 784
Refusjon toppskatt:	$\frac{64\,800 \times 400\,000}{700\,000}$	= kr	37 029
Samlet refusjonskrav mot AS:		= kr	78 813

#### Refusjonskrav mot ANS

Refusjon trygdeavgift:		= kr	31 338
Refusjon toppskatt:	$\frac{64\,800 \times 300\,000}{700\,000}$	= kr	27 771
Samlet refusjonskrav mot ANS:		= kr	59 109

## **4 Formelle regler**

### **4.1 Betalingsfrist for selskap**

Selskapet skal refundere den betalte og utlignede skatt/avgift på den beregnede personinntekt fra selskapet straks etter at det er blitt krevd. Inntil krav om å få refundert utlegget er fremmet overfor selskapet, eksisterer det sett fra selskapets side kun en latent forpliktelse.

### **4.2 Ligningskontorenes veiledningsplikt**

Ligningskontoret har en generell veiledningsplikt om reglene. Derimot plikter ligningskontoret ikke å beregne størrelsen av skattyters refusjonskrav overfor selskapet.

Samlet refusjonsbeløp vil fremgå av skatteoppgjøret for den enkelte skattyter.

# Personinntekt - fusjon og fusjon av selskap

*FSFIN § 12-16 (1) og § 12-20 (2).*

## **1 Skattepliktig fusjon**

### ***1.1 Vilkår for deling***

Ved skattepliktig fusjon av selskap i løpet av inntektsåret må vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt vurderes separat for hvert enkelt selskap. Om vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

For et overtakende selskap som besto før (og etter) fusjonen, skal spørsmålet om vilkårene for beregning av personinntekt i dette selskapet, som vanlig vurderes for hele året sett under ett. Var f.eks. vilkårene for beregning av personinntekt til stede for dette selskapet i tiden før fusjonen, men ikke etter, vil selskapet være et delingsforetak hele året, dersom vilkårene har vært tilstede i minst 2 måneder vedkommende år.

### ***1.2 Fastsettelse av beregnet personinntekt***

Ved skattepliktig fusjon, vil et overdragende selskap ikke anses å fortsette i det overtakende selskap. Det må da fastsettes beregnet personinntekt separat for hvert av selskapene hvor vilkårene er tilstede. Et overtakende selskap som besto før (og etter) fusjonen anses å være det samme selskapet etter innfusjonering av andre selskap og må derfor behandles som ett selskap hele året.

### ***1.3 Tilordning***

Ved skattepliktig fusjon i inntektsåret, tilordnes beregnet personinntekt i et selskap på vanlig måte de som er aktive eiere i vedkommende selskap.

### ***1.4 Negativ beregnet personinntekt***

Ved skattepliktig fusjon kan negativ beregnet personinntekt i et overdragende selskap ikke fremføres mot positiv personinntekt i et overtakende selskap.

## **2 Skattefri fusjon**

### ***2.1 Vilkår for deling***

Ved skattefri fusjon av selskap i løpet av inntektsåret må vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt i utgangspunktet vurderes separat for hvert enkelt selskap. Om vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)». Imidlertid vil eiertid før og etter fusjonen telle med ved vurderingen av om to-månederskravet er oppfylt. Tilsvarende vil aktivitet før og etter fusjonen telle med ved vurderingen av om 300-timerskravet er oppfylt.

For et overtakende selskap som besto før (og etter) fusjonen, skal spørsmålet om vilkårene for beregning av personinntekt i dette selskapet, som vanlig vurderes for hele året sett under ett. Var f.eks. vilkårene for beregning av personinntekt tilstede for dette selskapet i tiden før fusjonen, men ikke etter, vil selskapet være et delingsforetak hele året, dersom vilkårene har vært tilstede i minst 2 måneder vedkommende år.

### ***2.2 Fastsettelse av beregnet personinntekt***

#### ***2.2.1 Generelt***

Ved en skattefri fusjon anses et overdragende selskap å fortsette i det overtakende selskap.

#### *2.2.2 Det overtakende selskap er et delingsforetak*

Er vilkårene for deling til stede i det overtakende selskap i fusjonsåret, skal det ved skattefri fusjon fastsettes en samlet beregnet personinntekt under ett for alle de fusjonerte selskapene med utgangspunkt i den samlede virksomhetsinntekt. Dette gjelder både for aksjeselskaper mv. og deltakerlignede selskaper. Inngående kapitalavkastningsgrunnlag blir summen av inngående kapitalavkastningsgrunnlag for alle selskaper som inngår i den skattefrie fusjonen. Grunnlaget for lønnsfradrag er lønnen i alle selskapene.

Dette gjelder selv om det overtakende selskap besto før fusjonen, men vilkårene for deling i dette selskapet bare forelå før fusjonen. Videre gjelder dette selv om vilkårene for deling ikke forelå i noen av de overdragende selskaper. Se Ot.prp. nr. 71 (1995-96) pkt. 2.5.4.1, spesielt side 42 spalte 1 annet avsnitt.

#### *2.2.3 Det overtakende selskap er ikke et delingsforetak*

Er vilkårene for deling ikke tilstede i det overtakende selskap i fusjonsåret, men i minst et av de overdragende selskaper, skal det fastsettes personinntekt bare i de overdragende selskaper hvor vilkårene var tilstede. Imidlertid vil det normalt ikke foreligge avsluttet regnskap fra årets begynnelse frem til fusjonstidspunktet for disse selskapene. Fastsettelsen av beregnet personinntekt ved skattefri fusjon skal da gjøres på følgende måte:

- Først fastsettes en samlet personinntekt for alle selskapene som om vilkårene for deling hadde vært til stede for alle selskaper.
- Deretter fastsettes de(t) delingspliktige overdragende selskap(er)s andel av den samlede personinntekten som den forholdsmessige del av samlet personinntekt regnet etter bytteforholdet ved fusjonen.

Dette gjelder både for aksjeselskaper mv. og deltakerlignede selskaper.

#### *2.2.4 Særregel om verdsettelse*

Ved skattefri fusjon gjøres unntak fra regelen om at eiendeler på samlesaldo må verdsettes på samme måte. Ved en slik fusjon beholder eiendelene på samlesaldoen sin verdsettelsesmetode. For eiendeler som tilkommer saldoen i 2000 eller senere må skattemessig verdi benyttes.

### **2.3 Tilordning**

Var vilkårene for deling tilstede i det overtakende selskap, fordeles ved skattefri fusjon den samlede personinntekt på alle personer som har utøvet tilstrekkelig aktivitet i løpet av året i noen av de fusjonerte selskapene. Fordelingen foretas i utgangspunktet i forhold til den eierandel/krav på andel av utbytte som de aktive eiere har i det overtakende selskap ved utgangen av inntektsåret, med mindre endring i eierandeler fører til et annet resultat.

Er betingelsene for deling ikke tilstede i det overtakende selskap, men i minst ett av de overdragende selskaper, skal ved skattefri fusjon personinntekten i utgangspunktet fordeles på samme måte som om vilkårene var tilstede i alle selskapene, se ovenfor. En eier som var aktiv i et overdragende selskap hvor vilkårene ikke var tilstede for deling, men som derimot ikke er aktiv i det overtakende selskap, skal ikke tilordnes personinntekt.

### **2.4 Negativ beregnet personinntekt**

Ved skattefri fusjon kan den enkelte aksjonærs negative beregnede personinntekt fra det overdragende selskap fremføres til fradrag i aksjonærens positive beregnede personinntekt fra det overtakende selskap.

### **3 Skattepliktig fisjon**

#### ***3.1 Vilkår for deling***

Ved skattepliktig fisjon av selskap i løpet av inntektsåret må vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt vurderes separat for hvert enkelt selskap. Om vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

For et overtakende selskap som besto før (og etter) fusjonen, skal spørsmålet om vilkårene for beregning av personinntekt i dette selskapet, som vanlig vurderes for hele året sett under ett. Var f.eks. vilkårene for beregning av personinntekt tilstede for dette selskapet i tiden før fusjonen, men ikke etter, vil selskapet være et delingsforetak hele året, dersom vilkårene har vært tilstede i minst 2 måneder vedkommende år.

#### ***3.2 Fastsettelse av personinntekt, skattepliktig fisjon***

Ved skattepliktig fisjon, vil et fisjonerende selskap ikke anses å fortsette i det utfisjonerte selskap. Det må da fastsettes beregnet personinntekt separat for hvert av selskapene hvor vilkårene er tilstede. Et fisjonerende selskap som besto før (og etter) fusjonen anses å være det samme selskapet etter utfisjonering og må derfor behandles som ett selskap hele året.

#### ***3.3 Tilordning***

Ved skattepliktig fisjon i inntektsåret, tilordnes beregnet personinntekt i et selskap på vanlig måte de som er aktive eiere i vedkommende selskap.

#### ***3.4 Negativ beregnet personinntekt***

Ved skattepliktig fisjon kan negativ beregnet personinntekt i et fisjonerende selskap ikke fremføres mot positiv personinntekt i et utfisjonert selskap.

### **4 Skattefri fisjon**

#### ***4.1 Vilkår for deling***

Ved fisjon av selskap i løpet av inntektsåret må vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt i utgangspunktet vurderes separat for hvert enkelt selskap. Om vilkårene for fastsettelse av beregnet personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)».

For et overtakende selskap som besto før (og etter) fusjonen, skal spørsmålet om vilkårene for beregning av personinntekt i dette selskapet, som vanlig vurderes for hele året sett under ett. Var f.eks. vilkårene for beregning av personinntekt tilstede for dette selskapet i tiden før fusjonen, men ikke etter, vil selskapet være et delingsforetak hele året, dersom vilkårene har vært tilstede i minst 2 måneder vedkommende år.

#### ***4.2 Fastsettelse av personinntekt***

Ved skattefri fisjon skal beregnet personinntekt fastsettes i de selskap hvor vilkårene for deling er tilstede, basert på den virksomhetsinntekt som skattlegges i vedkommende selskap.

#### ***4.3 Tilordning***



Ved skattefri fisjon tilordnes beregnet personinntekt på vanlig måte de som er aktive eiere i vedkommende selskap.

#### **4.4 Negativ beregnet personinntekt**

Ved skattefri fisjon kan en aktiv aksjonærs negative beregnede personinntekt fra fisjonerende selskap fremføres mot aksjonærens positive beregnede personinntekt fra de(t) utfisjonerte selskap. Blir aksjonæren eier i to eller flere selskaper etter fisjonen, må den negative personinntekten fordeles mellom disse selskapene.

## **Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser**

*Sktl. § 5-40, § 12-2 bokstav a - e og § 12-3. FSSKD § 12-2.*

### **1 Generelt**

Følgende typer inntekt inngår i personinntekten:

- brutto arbeidsinntekt utenfor egen virksomhet og visse brutto arbeidsinntekter i virksomhet som likestilles med lønn mv., se nedenfor
- brutto pensjoner, se nedenfor
- brutto føderåd, se nedenfor
- brutto livrente som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, se nedenfor
- bruttobeløp for visse ytelser etter lov om folketrygd, se nedenfor
- arbeidsgodtgjørelse til deltaker, herunder mannskapslott, i deltakerlignet selskap, se stikkord «Personinntekt - arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap»
- beregnet personinntekt etter delingsmodellen i enmannsforetak, deltakerlignet selskap og aksjeselskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

### **2 Skattesubjekt**

Om hvem som skal ha fastsatt personinntekt, se stikkord «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 selvstendig næringsvirksomhet. Om hva som er i og utenfor næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Dessuten inngår følgende inntekter i personinntekten med bruttobeløp selv om de er opptjent i virksomhet:

- 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
- vederlag til arbeidstaker i forbindelse med opphør av arbeidsforhold ved avskjed, oppsigelse eller avtale med arbeidsgiver herunder skattepliktig del av

erstatningsutbetaling ved fratreden, se f.eks. stikkord «Skadeserstatning». Om unntak fra skatteplikt, se stikkord «Sluttvederlag»

- erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse eller urettmessig avskjed, jf. arbeidsmiljøloven § 62 og § 66, så langt erstatningen overstiger 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2002 kr 77 040, og fra 1. mai 2002 kr 81 255)
- godtgjørelse fra forlegger til forfatter og oversetter i de tilfellene vederlaget ikke beregnes etter salg («royalty»). Slik godtgjørelse må avgrenses mot salg av opphavsretten
- 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 (karens godtgjørelse). Dette gjelder selv om godtgjørelsen utbetales etter at arbeidsforholdet er opphørt
- godtgjørelse for idrettsutøvelse som utbetales fra fond for idrettsutøvere godkjent av FIN
- 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. Utgiftsgodtgjørelse gitt etter SKD's takseringsregler for barnepass som nevnt ovenfor, anses som medgått i sin helhet ved fastsettelse av personinntekten. Om hva som anses som arbeidsvederlag og hva som anses som utgiftsgodtgjørelse, se stikkord «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
- skattepliktig erstatning for tapt arbeidsfortjeneste utenom virksomhet
- visse skattepliktige stipender, se Utv. 1974/277.

Opplistingen er ikke uttømmende.

Fra og med inntektsåret 2002 oppheves den tidligere regelen om at godtgjørelse til forfattere av artikler, kronikker, inserater o.l. som er skrevet med sikte på inntak i avis, ukeblad, tidsskrift eller annen publikasjon, skal anses som lønn. Det må foretas en konkret vurdering om vedkommende skal regnes som næringsdrivende eller lønnstaker.

### **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.

### **3.3 Overskudd på utgiftsgodtgjørelser**

#### **3.3.1 Generelt**

Som personinntekt regnes bare overskuddet på godtgjørelser til dekning av kostnader i selve tjenesten og overskudd på godtgjørelse til dekning av besøksreiser til hjemmet. Det er overskuddet ved fastsettelsen 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. Se for øvrig stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

### *3.3.2 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 stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser», er personinntekt med bruttobeløpet før fradrag for kostnadene. 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 stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 10.3 «Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner mv./politiske verv».

### *3.4 Etterlønn ved dødsfall*

Skattepliktig etterlønn ved dødsfall regnes ikke som personinntekt, verken for avdøde eller for arving/gjenlevende ektefelle.

### *3.5 Aksjeerverv til underpris*

Om hva som regnes som lønnsinntekt ved erverv av aksjer til underpris i arbeidsforhold, om størrelsen og om tidspunkt for inntektsføring, se stikkord «Aksjeerverv - ansattes kjøp mv. til underpris».

### *3.6 Opsjon i arbeidsforhold*

Om hva som regnes som lønnsinntekt i forbindelse med opsjoner i arbeidsforhold og tidspunkt for skattlegging, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)». Om skatteberegning ved innløsning/salg av opsjon i arbeidsforhold, se «Finansielle instrumenter- opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)».

### *3.7 Flere kommuner*

Den avgjørelsen ligningsmyndighetene for en kommune har truffet ved eventuell fastsettelse av grunnlaget for arbeidsgiveravgift med hensyn til om en ytelse anses opptjent utenfor eller i næringsvirksomhet, skal legges til grunn av ligningsmyndighetene for arbeidstakerens bostedskommune ved fastsettelsen av arbeidstakerens personinntekt, jf. FSSKD § 12-2-1.

## **4 Pensjoner, avløsningsbeløp mv. fra andre enn folketrygden**

### **4.1 Hovedregel**

#### *4.1.1 Løpende pensjon*

Som hovedregel er alle skattepliktige pensjoner personinntekt. Dette gjelder bl.a:

- offentlige og private pensjoner i arbeidsforhold samt livrenter som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, herunder løpende pensjonsytelser utbetalt til barn og etterlatte etter innskuddspensjonsloven. Dessuten gjelder dette for føderåd. Videre gjelder det for engangbeløp og avløsningsbeløp for slike ytelser.
- ytelser fra kollektiv pensjonsordning
- ytelser fra egen pensjonsordning, herunder IPA (og EPES)
- avtalt pensjon ved overdragelse av næringsvirksomhet og fast eiendom mv., herunder eget aksjeselskap. Det er en forutsetning at skattyteren har arbeidet i foretaket i et visst

omfang, se LRD i Utv. 2002/759. Om hva som er pensjon ved overdragelse av næringsvirksomhet, se stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg».

#### *4.1.2 Avløsning av rett til pensjon med engangsbeløp*

Engangsbeløp, avløsningsbeløp og andre kapitalytelser for pensjon og føderåd, er personinntekt. Det samme gjelder for avløsning av livrenter som er ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold. Dette gjelder selv om pensjonen ikke har begynt å løpe.

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) side 83 spalte 1.
- pensjon i andre tilfeller.

#### *4.1.3 Etterbetaling*

Om etterbetaling av pensjon til den berettigede, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

#### *4.1.4 Ektefelle tillegg*

Ektefelle tillegg til pensjon etter ftrl. er personinntekt for den av ektefellene som er pensjonsberettiget, se stikkord «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.

#### *4.2.2 Barnepensjon*

Barnepensjon til barn som ikke er fylt 17 år ved utløpet av inntektsåret regnes ikke som personinntekt. Forsørgertillegg til f.eks. uføre- eller alderstrygdede anses ikke som barnepensjon.

#### *4.2.3 Engangsutbetaling til dødsbo*

Et dødsbo er aldri skattepliktig for personinntekt. Dette gjelder tilsvarende for engangsutbetalinger fra individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Imidlertid skal engangsutbetalinger til bo beskattes med en særskilt sats, jf. SSV § 3-7.

#### *4.2.4 Reinvestering*

Skattepliktig engangs- og avløsningsbeløp skattlegges ikke som personinntekt så langt det innen tre mnd. etter utbetalingsdagen blir innbetalt til individuell pensjonsavtale som nevnt i sktl. § 6-47 bokstav c.

## **5 Livrenter**

### **5.1 Generelt**

Utbetaling av livrente fra forsikringselskap er personinntekt når livrenten er en pensjonsordning i arbeidsforhold. Det er bare utbetaling av livrente fra norsk selskap som vil kunne behandles som livrente i arbeidsforhold. Utbetalt livrente utenom arbeidsforhold likestilles med kapitalavkastning og inngår ikke i personinntekten.

### **5.2 Kollektiv livrenteforsikring**

Utbetaling etter kollektiv livrenteforsikring tegnet av arbeidsgiver, anses alltid som personinntekt.

### **5.3 Individuell livrenteforsikring**

Arbeidsgivers tilskudd til individuell livrenteforsikring skal innberettes som lønn på arbeidstakeren. Har arbeidsgiverens tilskudd til livrentepremien vært innberettet som lønn, vil den fremtidige utbetalingen ikke kunne betraktes som livrente i arbeidsforhold, og anses da ikke som personinntekt.

## **6 Føderåd**

Føderådsytelser (kår) i jord- og skogbruk er personinntekt. Det er vanligvis snakk om en føderådsytelse (kårytelse) når yteren plikter å levere næringsoppgave for jord- og skogbruk. Om hva som er føderåd, se stikkord «Føderåd».

## **7 Underholdsbidrag**

Underholdsbidrag er ikke personinntekt.

## **8 Trygdeytelser**

### **8.1 Generelt**

Følgende trygdeytelser er personinntekt med bruttobeløpet, i tillegg til pensjonsytelsene nevnt ovenfor:

- pensjonsytelser fra folketrygden, herunder:
  - alders- og uførepensjon
  - foreløpig uførestønad etter ftrl. § 12-16 og
  - overgangsstønad etter ftrl. § 15-6, § 16-7 og § 17-6
- ytelser som trer i stedet for arbeidsinntekt, herunder:
  - dagpenger under arbeidsløshet etter folketrygdloven kapittel 4
  - sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8 og stønad etter kapittel 9
  - fødselspenger og adopsjonspenger etter folketrygdloven kapittel 14
  - dagpenger i privat syke- og ulykkesforsikring som overstiger kr 20 per dag (hvis dagpengene overstiger kr 20 per dag inngår de med hele beløpet, se Utv. 1979/179
  - rehabiliteringspenger etter ftrl. § 10-8
  - attføringspenger etter ftrl. § 11- 9 (men ikke attføringsstønad etter ftrl. § 11-8).

Om unntak for sjøfolk i utenriksfart, se stikkord «Sjøfolk».

Disse ytelsene er personinntekt med bruttobeløpet enten de erstatter lønnsinntekt eller virksomhetsinntekt. Sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt skal således ikke inngå i grunnlaget for beregnet personinntekt etter delingsmodellen. Om forskjell i satser for trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

## **9 Tilbakebetaling av lønn/pensjon**

Om endring av personinntekt ved tilbakebetaling av lønn, pensjon mv., se stikkord «Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.».

# **Personinntekt - toppskatt**

SSV § 3-1 og § 3-5.

## **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:

- bosatt i Norge
- bosatt i utlandet og skattepliktig til Norge etter sktl § 2-3 (1) og (2), se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet». Beregnet personinntekt og dermed toppskatt for eier av enmannsforetak eller deltaker/aksjonær i selskap bosatt i utlandet fastsettes bare i den utstrekning enmannsforetaket eller selskapet er skattepliktig til Norge av alminnelig inntekt etter intern lovgivning og ikke er unntatt fra skatteplikten i Norge iht skatteavtaler, se stikkordene om utland. Videre er det en forutsetning at skattyteren har utført aktivitet i Norge for enmannsforetaket eller selskapet.

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. Om et selskaps plikt til å refundere toppskatt utlignet hos en aktiv person på beregnet personinntekt fra selskapet, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (refusjon fra selskap)».

## **2 Grunnlaget for toppskatt**

### ***2.1 Generelt***

Sum personinntekt danner grunnlaget for beregning av toppskatt. Om hvordan personinntekt fastsettes, se de øvrige stikkordene om personinntekt.

### ***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 stikkord «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 stikkord «Militære».

#### ***2.2.3 Fordeling av åndsverksinntekt***

Om grunnlaget for beregning av toppskatt ved fordeling av åndsverksinntekt, se stikkord «Personinntekt - åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

#### ***2.2.4 Opsjon i arbeidsforhold***

Om skatteberegning ved innløsning/salg av opsjon i arbeidsforhold, se «Finansielle instrumenter- opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)».

## **3 Fribeløp**

### ***3.1 Generelt***

Om fribeløp og satsene, se SSV § 3-1 i gul del bak i boken. (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 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 slike tilfelle uten betydning over hvor langt tidsrom inntekten er opptjent. Om beregning av antall måneder, se stikkord «Klassefastsettelse».

### **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 (sktl. § 2-3 (1) d og (2)), skal han ha forholdsmessig (tolvtedels) fribeløp i toppskatt i klasse 1 eller 2 i forhold til det antall hele eller påbegynte måneder (30-dagersperiode) av året han har oppholdt seg her.

### **3.4 Ikke bosatt/opphold i Norge**

For skattytere som ikke har vært 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 aktiviteten har vært utøvd. 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.

## **Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng**

- *Stortingets vedtak av 28. november 2001 nr. 1531 om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2002.*
- *Lov om folketrygd (ftrl.) av 28. februar 1997 kap. 2, 3 og 23.*
- *Lignl. § 9-6 nr. 6.*
- *Forskrift av 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.).*
- *EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og sosialkonvensjoner.*

### **1 Generelt**

Til finansiering av folketrygden svares bl.a. følgende avgifter:

- arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift» og
- trygdeavgift, lav-, mellom- eller høy sats, se nedenfor.

Når en nedenfor sier at en person er bosatt i Norge, menes det bosettelse etter reglene i folketrygdloven § 2-1 og ikke bosettelse etter skatteloven.

### **2 Hvem er avgiftspliktig**

#### **2.1 Generelt**

Alle som er medlem av folketrygden er pliktig til å svare trygdeavgift

En skiller mellom to grupper medlemmer:

- pliktig medlem og
- frivillig medlem, jf. ftrl. §§ 2-7 til 2-9.

## **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 nedenfor,
- er arbeidstaker i Norge eller på den norske delen av kontinentalsokkelen i forbindelse med leting etter eller utvinning av naturressurser, jf. ftrl. § 2-2, forutsatt at vedkommende har lovlig adgang til å ta inntektsgivende arbeid i Norge.
- er norsk statsborger og under opphold utenfor Norge:
  - er arbeidstaker i den norske stats tjeneste eller hos slik arbeidstaker
  - 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 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.

### **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, jf. ftrl. § 2-2. For personer som er statsborgere i et EØS-land, gjelder også reglene i 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 stikkord «Sokkelarbeidere».

### **2.2.4 Sjøfolk**

Sjøfolk som er bosatt i Norge og som arbeider på skip registrert i utlandet er bare pliktig medlem hvor hans arbeidsgiver må svare arbeidsgiveravgift, f.eks. norsk reder som har bareboat-befraktet det utenlandsk registrerte skipet. Se stikkord «Arbeidsgiveravgift».



I andre tilfeller hvor sjøfolk bosatt i Norge arbeider på skip registrert i utlandet og er skattepliktig til Norge for denne inntekten, vil sjømannen ikke være pliktig medlem i Norge og skal da ikke svare trygdeavgift. Under opphold i Norge (friperiode) skal imidlertid sjømannen i slike tilfeller betale 3 pst. i folketrygdavgift (lav sats) for medlemskap i folketrygdens helsedel. Avgiftsgrunnlaget fordeles da forholdsmessig av samlet personinntekt for den perioden sjømannen er ansatt som sjømann på utenlandsk skip, avrundet til hele måneder. Denne ordningen gjelder også for norske fiskere på utenlandske fiskebåter. Om beregning av friperioder og avgjørelsesmyndighet, se nedenfor under stikkord pkt. 2.4 «Avgjørelsesmyndighet».

#### *2.2.5 Unntak*

Skattyter som er ansatt i hotell og restaurantvirksomhet ombord på turistskip registrert i NIS, er ikke pliktig medlem uansett om vedkommende er bosatt i Norge eller ikke.

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.

Om andre unntak, se forskrift av 15. april 1997 nr. 314 og nedenfor under pkt. 3 «EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og sosialkonvensjoner».

### **2.3 Hvem er bosatt i Norge etter folketrygdloven**

Det er trygdemyndighetene 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, eller
- har til hensikt å oppholde seg her i minst tolv måneder.

Ved midlertidig fravær fra Norge som ikke er ment å vare mer enn 12 måneder, regnes vedkommende fortsatt som bosatt her. Dette gjelder likevel ikke dersom vedkommende skal oppholde seg eller har oppholdt seg i utlandet mer enn seks måneder per år i to eller flere påfølgende år.

### **2.4 Avgjørelsesmyndighet**

#### *2.4.1 Pliktig medlem av folketrygden*

Ligningsmyndighetene fastsetter grunnlaget og utligner trygdeavgift for de pliktige medlemmer av folketrygden når inntekten tas opp til beskatning i Norge. I disse tilfeller sørger ligningsmyndighetene for beregning av pensjonspoeng. Dette gjelder også når skattyter har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

Trygdemyndighetene fastsetter/oppkrever trygdeavgift og beregner pensjonsgivende inntekt for personer med pliktig medlemskap når inntekten ikke tas opp til beskatning i Norge.

Opphører en person med å være pliktig medlem, skal ligningsmyndighetene ikke utligne trygdeavgift eller beregne pensjonspoeng. Er det tvil om en skattyter er pliktig medlem må ligningskontoret henvende seg til det lokale trygdekontor som avgjør spørsmålet. Så lenge melding om opphør av medlemskap ikke foreligger, fastsettes trygdeavgift på vanlig måte. Det skal fremgå av et eventuelt vedtak fra trygdemyndighetene om skattyter skal svare lav

sats av den forholdsmessige del av personinntekten som faller på friperiodene i Norge. (Om korrigerings av fastsettelsen når en skattepliktig ikke har vært pliktig medlem, se Skattedirektørens rundskriv 14, tillegg 2, (Utv. 1976/413).

Om kompetansefordelingen mellom skatte- og trygdemyndighetene vises det for øvrig til Skattedirektørens rundskriv 14/avd I vedrørende avgiftene til folketrygden, (Utv. 1972/287)).

#### *2.4.2 Frivillig medlem av folketrygden*

Trygdemyndighetene fastsetter/oppkrever trygdeavgift og beregner pensjonspoeng for de frivillige medlemmer, jf. ftrl. §§ 2-7 til 2-9.

### **3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og sosialkonvensjoner**

#### **3.1 Generelt**

Utenlandsk skattyter som er bosatt i riket 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, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71, en sosialkonvensjon eller vedtak i henhold til ftrl. § 2-13, 2 ledd. Tilsvarende kan en norsk skattyter være unntatt fra medlemskap i norsk trygd etter intern rett, Rådsforordningen eller en sosialkonvensjon. Det er trygdemyndighetene som tar standpunkt til hvem som skal være unntatt og unntaksperioden. Skattyter fritas for å betale trygdeavgift i samme utstrekning som han er unntatt fra norsk trygd. Så lenge det ikke fremgår av blankett E101 eller annen særskilt melding fra norsk trygdemyndighet at skattyter er omfattet av et annet lands trygdeordning, ansettes pensjongivende inntekt og avgift på vanlig måte. Se foran under pkt. 2.4 «Avgjørelsesmyndighet».

Rådsforordningen (EØF) nr. 1408/71 med tillegg om anvendelse av trygdeordninger på arbeidstakere, selvstendige næringsdrivende og deres familiemedlemmer som flytter innenfor Fellesskapet, inngår som en del av EØS-avtalen og har virkning for Norge fra 1. januar 1994. EØS-avtalen gjelder for Belgia, Danmark, Finland, Frankrike, Hellas, Irland, Island, Italia, Liechtenstein, Luxemburg, Nederland, Norge, Portugal, Spania, Storbritannia, Sverige, Tyskland og Østerrike.

De sosialkonvensjoner som Norge har inngått med andre EØS-land (de nordiske land, Frankrike, Hellas, Italia, Luxemburg, Nederland, Portugal, Storbritannia og Østerrike) gjelder fremdeles for personer som ikke omfattes av EØS-avtalen (personer som bosatt i de nevnte stater, men som ikke er statsborgere av EØS-land). Den nordiske sosialkonvensjonen gjelder også for arbeidstakere på norsk kontinentalsokkel.

I tillegg har Norge sosialkonvensjoner med Canada og provinsen Quebec, Chile, Kroatia, Slovenia, Sveits, Tyrkia og USA. Trygdemyndighetene kan gi nærmere opplysninger om innholdet i Rådsforordningen og sosialkonvensjonene.

#### **3.2 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, hovedregel**

Rådsforordning nr. 1408/71 med tillegg regulerer hvilken trygdlovgivning 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.

Etter Rådsforordning (EØF) nr. 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 land hvor arbeidstakeren er medlem av trygdeordningen.

### ***3.3 EØS-avtalen art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg, unntak fra hovedregelen***

#### ***3.3.1 Utsendt arbeidstaker fra Norge***

En arbeidstaker som sendes ut av sin arbeidsgiver, skal fortsatt være medlem i folketrygden dersom:

- arbeidet skal vare i høyst 12 måneder,
- arbeidet skal utføres for arbeidsgiverens regning (dvs. at arbeidstakere må være lønnet av arbeidsgiver i Norge eller norsk datterselskap i utlandet med over 50 pst. norsk eierandel)
- arbeidstakeren er medlem i norsk folketrygd umiddelbart før utsendelsen, og
- arbeidstakeren ikke er utsendt for å erstatte en annen arbeidstaker som utsendelsestiden er utløpt for.

Arbeidstakeren skal dokumentere sin trygdetilknytning til Norge med blankett E101 som utstedes av Folketrygdkontoret for utenlandssaker.

#### ***3.3.2 Utsendt arbeidstaker til Norge***

En arbeidstaker som sendes ut av en utenlandsk arbeidsgiver for å utføre arbeid i Norge, skal fortsatt være medlem i trygdeordningen i sitt bostedsland. Arbeidstakeren skal dokumentere sin trygdetilknytning i utlandet med blankett E101 som utstedes av bostedslandets trygdemyndigheter.

#### ***3.3.3 Arbeidstaker som utfører arbeid i to eller flere EØS-land***

En arbeidstaker som vanligvis utfører lønnet arbeid i to eller flere EØS-land, skal være omfattet trygdelovgivningen i sitt bostedsland dersom han utfører deler av sitt arbeid i bostedslandet, eller han har flere arbeidsgivere som er hjemmehørende i forskjellige EØS-land. Dersom arbeidstakeren verken utfører en del av arbeidet i bostedslandet eller har arbeidsgivere i flere EØS-land, skal han være omfattet av trygdelovgivningen i det land hvor den virksomheten han arbeider for, har sitt sete.

Det gjelder de samme krav for dokumentasjon av trygdetilknytningen som for utsendte arbeidstakere.

#### ***3.3.4 Person som er både arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende***

En person som både er arbeidstaker og selvstendig næringsdrivende, er etter hovedregelen omfattet av trygdelovgivningen i det landet han er arbeidstaker. En person som er bosatt og driver selvstendig næringsvirksomhet i Norge, og som samtidig utfører lønnet arbeid i en annen EØS-stat, er imidlertid omfattet av trygdelovgivningen i begge land. Tilsvarende unntak kan gjelde for personer som er bosatt og/eller næringsdrivende i andre EØS-land.

#### ***3.3.5 Internasjonal transport***

Rådsforordningen inneholder særlige regler for personer som tilhører kjørende, seilende eller flygende personell i en virksomhet som driver internasjonal transport. Slike personer skal som hovedregel være omfattet av trygdelovgivningen i det landet der virksomheten har sitt sete.

#### ***3.3.6 Arbeid på kontinentalsokkel***

Rådsforordningens regler gjelder også personer som arbeider med leting etter eller utvinning av olje, gass eller andre naturressurser på norsk kontinentalsokkel, jf. ftrl. § 2-4.

### *3.3.7 Sjøfolk*

Arbeidstakere om bord er som hovedregel omfattet av trygdelovgivningen i flaggstaten.

### *3.3.8 Pensjonister*

En pensjonist som er bosatt i Norge, skal ikke betale norsk trygdeavgift av pensjonen hvis han mottar offentlig pensjon bare fra et annet EØS-land (og ikke mottar norsk offentlig pensjon). Dette gjelder også hvis han i tillegg mottar norsk og/eller utenlandsk privat pensjon. 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.

## **4 Trygdeavgift**

### **4.1 Generelt**

Det er tre satser for trygdeavgift med forskjellige grunnlag:

- trygdeavgift, lav sats, 3,0 pst.
- trygdeavgift, mellomsats, 7,8 pst.
- trygdeavgift, høy sats, 10,7 pst.

Den del av personinntekten som er grunnlag for beregning av mellom- og høy sats, kalles pensjonsgivende inntekt og er grunnlaget for beregningen av pensjonspoeng.

### **4.2 Grunnlag**

#### *4.2.1 Generelt*

Trygdeavgift beregnes av personinntektene, se for øvrig stikkordene om personinntekt.

#### *4.2.2 Personer i alderen 17 til 69 år, inntekt av næringsvirksomhet*

Trygdeavgiften for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år skal for:

- beregnet personinntekt etter delingsmodellen

som hovedregel beregnes opp til 12 G (638 800 kr) etter en sats på 10,7 pst. (høy sats). For slik personinntekt over 12 G beregnes trygdeavgift etter sats på 7,8 pst. (mellom sats).

Trygdeavgiften for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år for følgende typer personinntekt

- arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap,
- sykepenger som erstatter virksomhetsinntekt og
- dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter virksomhetsinntekt,

beregnes som hovedregel etter en sats på 10,7 pst. (høy sats) uten øvre grense.

Trygdeavgiften for personer fra og med det året de fyller 17 år til og med det året de fyller 69 år for følgende typer personinntekt

- beregnet personinntekt i visse primærnæringer, se nedenfor,
- mannskapslott fra 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 og
- sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter disse typene personinntekt,

skal likevel beregnes etter en sats på 7,8 pst. (mellomsats).

Om satsen for trygdeavgift for personer som er yngre enn 17 år eller eldre en 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 for:

- lønn mv., se stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser» under pkt. 3 «Arbeidsinntekt»
- sykepenger og dagpenger ved arbeidsledighet som erstatter lønn mv. og
- rehabiliteringspenger og attføringspenger

beregnes etter en sats på 7,8 pst. (mellomsats).

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*

Trygdeavgiften for pensjoner, føderåd, livrenter i arbeidsforhold, engangs- og avløsningsbeløp for slike ytelser, utbetalinger etter innskuddspensjonsloven og individuell pensjonsavtale etter sktl. § 6-47 beregnes etter en sats på 3 pst. (lav sats). Dette gjelder uavhengig av personens alder.

#### *4.2.5 Personer yngre enn 17 år eller eldre en 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 3 pst. (lav sats) for alle typer personinntekt. Dette vil også omfatte lønn, arbeidsgodtgjørelse til deltaker i deltakerlignet selskap og beregnet personinntekt etter delingsmodellen.

#### *4.2.6 Grensen på 12 G*

Ved bruk av grensen på 12 G, tas det bare hensyn til personinntekt av den art som det skal beregnes trygdeavgift høy sats av. Har f.eks. skattyteren beregnet personinntekt etter delingsmodellen på 14 G og lønn på 8 G, skal det beregnes trygdeavgift høy sats av beregnet

personinntekt på 12 G og trygdeavgift mellomsats av beregnet personinntekt på 2 G og lønn 8 G, ialt 10 G.

#### *4.2.7 Fiske, sel- og småhvalfangst*

Næringsdrivende i fiske, sel- og småhvalfangst svarer trygdeavgift etter mellomsats. Differansen mellom høy og mellomsats dekkes gjennom en produktavgift.

Følgende virksomhetsinntekter anses ikke som inntekt av fiske:

- salg av tang og tare
- inntekt av fraktoppdrag ol. når fartøyet er tatt ut av fiske,
- fiskeoppdrett.

Det skal svares trygdeavgift høy sats av personinntekt som er beregnet av slik virksomhetsinntekt.

#### *4.2.8 Jordbruk/skogbruk/reindrift/pelsdyrnæring*

Det skal svares trygdeavgift mellomsats av personinntekt beregnet av virksomhetsinntekt i jordbruk, skogbruk, gartneri mv. som skal levere årsoppgave for merverdiavgift etter § 1 i forskrift om levering av årsoppgave av 5. oktober 1970 nr. 2, jf. Stortingsvedtak om folketrygd § 2 (2). Det samme gjelder for binæringer som går inn i samme beregningsenhet som jordbruk, skogbruk, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)». Videre følger det av forskriftens § 3 at registreringspliktige næringsdrivende i jordbruk, husdyrhold, hagebruk, gartneri og skogbruk i sin årsoppgave kan ta med omsetning i annen næringsvirksomhet forutsatt at omsetning og avgiftspliktig uttak i denne virksomhet ikke overstiger kr 30 000.

Differansen mellom høy sats og mellomsats dekkes gjennom jordbruksoppjøret.

Næringsvirksomhet som har til formål å omsette eller foredle produkter fra næringer som nevnt ovenfor kan ikke levere årsoppgave etter § 1. Dette gjelder f.eks. handelsgartneri og sagbruk. Har et selskap to selvstendige virksomheter med henholdsvis høy og mellom trygdeavgiftssats, skal likevel samlet personinntekt fastsettes under ett for selskapet. Samlet personinntekt fordeles på virksomheter med høy og mellomsats forholdsmessig etter alminnelig inntekt, slik den fremkommer på de respektive næringsoppgaver.

Drives det i enmannsforetak en annen næringsvirksomhet ved siden av jordbruk og/eller skogbruk, og denne ikke inngår i samme beregningsenhet som jordbruket og/eller skogbruket, skal satsen for trygdeavgift vurderes i forhold til vedkommende virksomhet.

Avløserinntekt i jordbruket behandles som lønnsinntekt.

#### **4.3 Minstegrense**

Det beregnes ikke trygdeavgift hvis samlet personinntekt, dvs. grunnlag for trygdeavgift lav, mellom og høy sats, er under kr 23 000. Er det samlede grunnlag høyere, beregnes trygdeavgift av hele grunnlaget på vanlig måte. Samlet trygdeavgift skal likevel ikke utgjøre mer enn 25 pst. av den samlede personinntekt som overstiger kr 23 000.

#### **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 stikkord «Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

Trygdeavgift inngår ikke i den skatt som skal begrenses etter 80 pst. regelen, se stikkord «Skattebegrensning - åttiprosentregelen».

#### **4.5 Tilleggsskatt**

##### **4.5.1 Ikke levert selvangivelse**

Tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse regnes også av trygdeavgifter.

##### **4.5.2 Uriktige eller ufullstendige opplysninger**

Trygdeavgifter inngår i grunnlaget for beregning av tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger.

#### **4.6 Dødsfall**

Det skal svares trygdeavgift av avdødes personinntekt frem til dødsfallet. Dette gjelder enten dødsbo lignedes for egen og avdødes sammenlagte inntekt i dødsåret, eller gjenlevende ektefelle/enaarving overtar boet udelt. Dødsbo svarer ikke trygdeavgifter for egen inntekt.

#### **4.7 Flere kommuner**

Trygdeavgiften utlignes i bostedskommunen.

Om hvor personinntekten fastsettes, se stikkord «Ligningsstedet».

### **5 Pensjonspoeng**

#### **5.1 Generelt**

Grunnlaget for beregning av pensjonspoeng er den del av personinntekten som kalles pensjongivende inntekt, dvs. grunnlagene for trygdeavgift mellom- og høy sats.

Pensjongivende inntekt fastsettes fra kr 100 uten grense oppad.

Pensjongivende inntekt fastsettes for alle personer som er pliktig trygdet, uansett alder. Bare personer som er f.o.m. 17 år t.o.m. 69 år svarer trygdeavgift, mellom og høy sats og får beregnet pensjonspoeng (personer som er under 17 år eller over 69 år svarer trygdeavgift lav sats av inntekt som er pensjongivende).

##### **5.1.1 Ektefeller**

For ektefeller fastsettes pensjongivende inntekt særskilt for hver av dem.

#### **5.2 Beregning av pensjonspoeng**

Pensjonspoengene beregnes ved at pensjongivende inntekt reduseres med grunnbeløpet og divideres med grunnbeløpet. Når grunnbeløpet (G) er endret i løpet av kalenderåret legges det gjennomsnittlige grunnbeløp til grunn. Når pensjongivende inntekt utgjør mellom 6 og 12 ganger grunnbeløpet, skal pensjongivende inntekt utover 6 ganger grunnbeløpet bare medregnes med 1/3 ved beregningen av pensjonspoeng. Det regnes ikke pensjonspoeng av pensjongivende inntekt over 12 G. Maksimale pensjonspoeng er etter dette 7.

Beregning av pensjonspoeng når pensjongivende inntekt er under 6 ganger grunnbeløpet:

Pensjongivende inntekt kr 200 000

- grunnbeløpet	kr	53 233
=	kr	146 767

kr 146 767: kr 53 233 = 2,76 pensjonspoeng

Beregning av pensjonspoeng når pensjonsgivende inntekt er mellom 6 og 12 ganger grunnbeløpet:

Pensjonsgivende inntekt kr 400 000

Pensjonsgivende inntekt inntil 6 G	kr	319 398
+ 1/3 av 80 602 (kr 400 000 – kr319 398)	kr	26 867
=	kr	346 265
- grunnbeløpet	kr	53 233
=	kr	293 032

kr 293 032: kr 53 233 = 5,50 pensjonspoeng

Om beregning av pensjonspoeng for grensegjengere, se stikkord «Grensegjengere».

Om beregning av pensjonspoeng for uføre, se ftrl. § 3-19.

Nærmere om beregningen av pensjonspoeng, se ftrl. § 3-13.

### **5.3 Pensjonspoeng ved ulønnet pleie og omsorgsarbeid**

Eventuelle henvendelser til ligningskontoret vedrørende pensjonspoeng på grunnlag av ulønnet omsorgsarbeid henvises til trygdekontoret.

## **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 stikkord «Folketrygd - nedsettelse».

### **6.2 Feil fastsettelse av pensjonsgivende inntekt**

#### **6.2.1 Hovedregel**

Er fastsettelsen av pensjonsgivende inntekt feil, kan endring foretas innen fristene i lignl. § 9-6 etter de vanlige regler, se stikkord «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 skjønsmessige fastsettelse eller rettsanvendelse. Skattyter bør informeres om at en eventuell endring vil medføre forhøyelse av skatten 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 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. Ved slik økning skal pensjonspoeng og trygdeavgift økes tilsvarende.

### **6.3 Justering av pensjonsgivende inntekt for pensjonerte bedriftseiere**



Om justering av pensjonsgivende inntekt for pensjonerte bedriftseiere, se stikkord «Folketrygd - nedsettelse».

# Personinntekt - åndsverk og patenter, fordeling over tre år

*Sktl. § 14-80. Lov av 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 det fører til lavere toppskatt. Fordelingen omfatter alle arter av personinntekt, men gis bare virkning for toppskatt og ikke for 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.

## 2 Hva er åndsverk

Etter åndsverksloven forstås med åndsverk litterære, vitenskapelige eller kunstneriske verk av enhver art, og uansett uttrykksmåte og uttrykksform, f.eks.:

- skrifter av alle slag
- muntlige foredrag
- sceneverk, så 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 og

- utøvende teknisk eller vitenskapelig arbeid som ikke resulterer i noe objekt for opphavsrett, så som utøvelse av teknisk eller annen faglig bistand f.eks. som 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, 3. 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.

### **3 Patentert oppfinnelse**

Patentert oppfinnelse er oppfinnelse som er beskyttet ved at det er tatt ut patent etter lov av 15. desember 1967 nr. 9 om patenter. Ordningen administreres av Patentstyret.

Mønster etter lov av 29. mai 1970 nr. 33 om mønster er ikke patentert oppfinnelse. Med mønster menes forbildet for en vares utseende (design) eller for et ornament.

### **4 Hvem er opphavsmann**

Opphavsmann er den som har skapt åndsverket eller gjort den patentbeskyttede oppfinnelsen og som opphavsretten utledes fra. Inntekt av åndsverk eller patentert oppfinnelse hos opphavsmannens rettsetterfølger omfattes ikke av bestemmelsen. Bestemmelsen antas heller ikke å omfatte et firmas inntekt av funksjonær oppfinnelse.

### **5 Vilkår for fordeling**

#### ***5.1 Skatteplikt***

Fordeling kan bare kreves dersom skattyteren har vært skattepliktig som innenlandsboende i de to forutgående inntektsår.

#### ***5.2 Vesentlig økning i samlet personinntekt***

Skattyterens samlede personinntekt må ha øket vesentlig i forhold til de to foregående år.

##### ***5.2.1 Sammenligningsgrunnlag***

Det kan ikke kreves at skattyterens 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.

##### ***5.2.2 Krav til økningens størrelse***

For at inntektsøkningen skal anses vesentlig bør det til vanlig kreves at personinntekten siste år overstiger gjennomsnittet av de to foregående år med minst 25 pst.

##### ***5.2.3 Økning i åndsverkinntekt***

Økningen i den samlede personinntekt må i alle fall for en del skyldes økning i åndsverkinntekten. Åndsverkinntekten må heller ikke være noen uvesentlig del av skattyterens samlede personinntekt.

Dersom åndsverkinntekten ikke har økt, eller gått ned, foretas ikke fordeling, selv om samlet personinntekt har økt vesentlig.

#### *5.2.4 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**

Skattyteren må kreve fordeling innen selvangivelsesfristen. I praksis bør en imidlertid godta krav som kommer inn noe senere, såfremt fordeling uten alt for store vansker kan foretas ved ligningsbehandlingen eller ved etterfølgende endringssak og det ikke foreligger illojale forhold.

### **7 Gjennomføring av fordelingen**

#### **7.1 Fordeling og endringssak**

Samlet personinntekt for de tre siste år skal fordeles likt over årene. Fordelingen foretas av siste års bostedskommune, eventuelt etter innhenting av opplysninger fra tidligere bostedskommune.

Korrigerings for de to foregående år foretas ved endringssak i de kommuner hvor vedkommende var skattepliktig som bosatt de aktuelle år. Om fremgangsmåten, se stikkordene om endringssak.

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 toppskatten for dette året. Denne reduksjonen kommer til uttrykk i endringssaken. Se for øvrig FIN i Utv. 1962/265.

### **8 Ny fordeling senere år**

Dersom det også det påfølgende året kreves fordeling etter sktl. § 14-80, gjelder:

- 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 a og § 5-15 (1) bokstav j. FSFIN § 5-15-1 (4).*

### **1 Hovedregel**

Prisbelønning er skattepliktig dersom det er så nær sammenheng mellom skattyterens arbeid/virksomhet og prisbelønningen, at det er naturlig å se den som vunnet ved arbeidet/virksomheten.

Dette gjelder f.eks. hvis:

- arbeidet/virksomheten er utført for å oppnå prisbelønningen, f.eks. ved konkurranser eller lignende, eller hvis
- prisbelønningen er en påregnelig følge av arbeidet/virksomheten.

Se også stikkord «Tilfeldige gevinster/inntekter».

## **2 Unntak**

Det er unntak fra skatteplikt for følgende ytelser:

- 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 i Utv. 1991/238
- Vitenskapelige hedersgaver og belønninger utdelt gjennom universiteter, høyskoler, vitenskapelige fond o.l.
- Premie fra arbeidsgiver for forslag til forbedring av organisasjon og arbeidsmetoder i bedriften for den del som ligger under kr 2500 per år når premien består i annet enn pengebeløp. Om hva som ikke likestilles med pengebeløp, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

## **3 Eksempler fra praksis**

Følgende priser er skattlagt:

- Dagbladets lyrikkpris
- Prix Italia (hørespillpris)
- Norges forskningsråd og Statens nærings- og distriktsutviklingsfonds FORNY- pris
- Aksel Waldemar-prisen, se URD i Utv. 1997/804
- Landbruksdepartementets bygdeutviklingspris til beste BU-prosjekt
- Årets Skulpturpris

Følgende priser er ikke skattlagt:

- Nobelprisen
- Nordisk Råds litteraturpris
- Forfatterforeningens ytringsfrihetspris
- Anders Jahres kulturpris
- Arne Skouens ærespris
- Statens Nærings- og Distriktsutviklingsfonds Idépris Reodor når denne er utdelt i forbindelse med tiltak arrangert av massemedia og tiltaket er allment tilgjengelig
- Den nordiske juristprisen

Sparebanklags pris for nyttig samfunnsmessig virksomhet på et annet område enn yrket har normalt ikke vært ansett som skattepliktig. Det samme gjelder tilsvarende priser utbetalt fra fylker, kommuner o.l.

## **4 Premier i amatørkonkurranser**

FIN har uttalt at en ikke vil ha noe å bemerke til at skattlegging normalt unnlates for sporadiske premier i amatørkonkurranser, jf. Utv. 1980/322.

# Realisasjonsbegrepet

*Sktl. § 9-2.*

## 1 Generelt

### 1.1 Begrepsbruk

#### 1.1.1 Realisasjon

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 (2) og § 6-2 (1). En kan også kalle realisasjon i denne betydningen for en innvinningsform/oppofrelsesform eller utløsende moment for skatteplikt/fradragsrett,
- som tidspunkt for å avbryte en frist, se f.eks. i sktl. § 9-3 (2) bokstav b og
- som tidspunkt for tidfesting av gevinst på avskrivbart driftsmiddel, se sktl. § 14-44 (1). (I dette siste tilfelle er ordet brukt i sammenstilling «realisasjonsåret». I tillegg står ordet «realisasjon» i samme setning som et vilkår for å bruke bestemmelsen).

Tidspunktet for en realisasjon som innvinningsform/oppofrelsesform eller som sluttunkt for en frist, er tidspunktet for inngåelse av fullstendig avtale om realisasjon. Derimot er realisasjonsåret, slik ordet er brukt i sktl. § 14-44 (1) første pkt. som tidspunkt for tidfesting av gevinst, det året eiendomsretten til det realiserede formuesobjektet opphører hos den tidligere eier, herunder at den overføres til erververen, jf. HRD i Utv. 1997/738. Ved overføring av eiendomsrett til andre trenger derfor ikke tidspunktet for en realisasjon å falle i realisasjonsåret. Er f.eks. avtale om salg inngått i et tidligere år enn det året eiendomsretten til salgsgjenstanden går over til kjøper, vil ikke tidspunktet for realisasjonen som tidspunkt for innvinning eller fristavbrytning (avtaletidspunktet) falle i realisasjonsåret, dvs. det året gevinsten tidfestes (året der eiendomsretten overføres).

#### 1.1.2 Forholdet mellom realisasjon og tidspunktet for eiendomsrettens overgang

Spørsmålet om hvem som anses å være eier av et formuesobjekt må avgjøres etter privatrettslige regler. Tidspunktet for realisasjon og eiendomsrettens overgang er ofte ikke sammenfallende. Ved salg av f.eks. boligeiendom anses den realisert ved inngåelse av avtalen, mens selger fortsatt er eier frem til det tidspunkt kjøper overtar eiendommen. Nærmere om hvem som anses å være eier i ulike sammenhenger, se stikkord «Eierbegrepet».

#### 1.1.3 Forholdet mellom opptjening (innvinning) og tidfesting

Hovedregelen for tidfesting av inntekter/kostnader blir kalt «realisasjonsprinsippet». I sktl. § 14-2 hvor denne hovedregelen er lovfestet, forekommer imidlertid ikke ordet «realisasjon». Likevel er det vanlig språkbruk å si at et tap er realisert i betydningen at tapet er endelig konstatert.

For at en inntekt skal være skattepliktig, må den være opptjent (innvunnet) og tidfestet. Opptjening (innvinning) og tidfesting er knyttet til bestemte tidspunkter. For eksempel er en salgsgevinst innvunnet ved inngåelse av salgavtalen, men gevinsten tidfestes på tidspunktet når gjenstanden leveres.

Når opptjening (innvinning) og tidfesting skjer hos samme skattyter og i samme skatteregime, vil tidspunktet for opptjeningen (innvinningen) ikke ha selvstendig betydning. Gevinsten skal skattlegges i det inntektsåret den er tidfestet. Tilsvarende gjelder for tap. Hvis det imidlertid hevdes at opptjeningen (innvinningen) skjedde hos en skattyter, mens tidfestingen skjedde hos en annen, f.eks. i forbindelse med dødsfall, kan spørsmålet om tidspunktet for innvinning få betydning. Det samme gjelder for forskjellige skatteregimer, f.eks. ved inn- eller utflytting av norsk beskatningsområde, eller ved endring av skattereglene.

### ***1.2 Hva behandles under dette stikkordet***

I dette stikkordet behandles bare realisasjon som vilkår for skatteplikt (innvinningsform).

Om realisasjon som tidspunkt for fristavbrytning av botid ved realisasjon av boligeiendom, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

Etter sktl. § 14-44 er realisasjonsåret det året en skal inntektsføre salgsum eller nedskrive den på saldo (tidfestes). Om hvilket år som er realisasjonsåret i denne sammenhengen, se HRD i Utv. 1997/738. Se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

Om tidfesting etter realisasjonsprinsippet, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

## **2 Realisasjon som vilkår for skatteplikt (innvinningsform)**

### ***2.1 Hovedregel***

#### ***2.1.1 Generelt***

Realisasjon (helt eller delvis) foreligger når:

- det er inngått avtale om at skattyterens eiendomsrett til et formuesobjekt er eller skal bli overført til andre mot vederlag som ikke er symbolsk eller
- eiendomsrett til et formuesobjekt opphører av andre grunner enn ovenfor og heller ikke ved gavetransaksjon, men f.eks. på grunn av at en gjenstand tilintetgjøres, tapes eller kastes på søppelplass, innfrielse eller bortfall av fordring, endelig avkall på rettighet mv.

Det foreligger også realisasjon når råderetten over formuesobjektet innskrenkes så sterkt at det må likestilles med opphør av eiendomsretten, f.eks. ved naturfredning. Om et tilfelle hvor grunnen ble ansett realisert ved neddemming, se HRD i Utv. 1971/288. Overføres eierrådigheten over formuesobjektet til andre, er det et krav at det utløses rett til vederlag/erstatning som er mer enn symbolsk.

Innløsning av enkeltaksjer og likvidasjon av aksjeselskap er som hovedregel realisasjon av aksjene, jf. sktl. § 10-37. Nærmere om dette, om unntak og om når selskapet erverver/overdrar «egne aksjer», se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Innløsning av enkeltandeler ved oppløsning av deltakerlignede selskap er realisasjon av andelene. Det er i disse tilfellene ikke noe krav at det ytes vederlag.

Om innløsning av andel i verdipapirfond i individuell pensjonsavtale etter skatteloven, se «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)».

Likestilt med realisasjon er stiftelse av varig rettighet i formuesobjekt mot engangsvederlag.

Inngåelse av en forlagsavtale ble ansett som en realisasjon av opphavsretten, se HRD i Utv. 1956/444 (Rt. 1956/1033).

### *2.1.2 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 og selv om det betales arveavgift. 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. Nærmere om når det foreligger et symbolsk vederlag, se nedenfor under pkt. 2.4 «Spesielt om hva som er vederlag eller erstatning».

I slike tilfelle kan det være spørsmål om uttaksbeskatning, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

### *2.1.3 Skatteplikt hvor det ikke foreligger realisasjon*

Foreligger det ikke 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. stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester» eller reglene om interessefellesskap se stikkord «Tilsidesettelse» under pkt. 4.3 «Interessefellesskap».

## **2.2 Delvis realisasjon**

### *2.2.1 Generelt*

Overdragelse av en ideell andel eller fysisk avgrenset del av eiendomsretten til et formuesobjekt, anses som delvis realisasjon av formuesobjektet. Derimot vil delvis ødeleggelse av en fysisk formuesgjenstand, ikke anses som delvis realisasjon av gjenstanden. Om hva som regnes som en formuesgjenstand, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel» og stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom». Er imidlertid ødeleggelsene av formuesgjenstanden så omfattende at det må likestilles med hel ødeleggelse, anses dette som realisasjon av hele gjenstanden. Om når innløsning/salg av aksjer til selskapet (egne aksjer) anses som delvis realisasjon, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.» under pkt. 4.4.2 «Aksjonærs salg av aksjer til selskapet («egne aksjer»)».

### *2.2.2 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 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.

Delvis ettergivelse av gjeld på grunn av manglende betalingsevne hos skyldneren vil også anses som en delvis realisasjon for fordringshaveren. At en pengefordring blir delvis verdiløs, anses derimot ikke som realisasjon av en tilsvarende del av fordringen.

## **2.3 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 stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

Stiftelse av tidsubegrensede rettigheter (lengre enn 99 år) skal etter sktl. § 9-2 (2) likestilles med realisasjon av formuesobjektet når stiftelsen av rettigheten gjøres opp mot engangsvederlag. Betales det et årlig vederlag i tillegg til et engangsvederlag skal dette ikke likestilles med en 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 stikkord «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 stikkordet «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner».

## **2.4 Spesielt om hva som er vederlag eller erstatning**

### **2.4.1 Vederlag**

Som vederlag regnes enhver ytelse som etter sin art faller inn under skattelovens fordelsbegrep.

### **2.4.2 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 pst. av omsetningsverdi måtte anses som symbolsk. Er formuesobjektet av meget betydelig verdi, 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, f.eks. vil vederlag over en million kroner normalt ikke kunne anses som symbolsk. Se HRD i Utv. 2001/429.

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 i Utv. 1994/1426.

### **2.4.3 Overtakelse av gjeld, hovedregel**

Overtar mottaker av et formuesobjekt ansvar for den tidligere eiers gjeld er dette å anse som vederlag.

### **2.4.4 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 være vederlag. Dette gjelder også i kommandittselskap selv om overdrageren har innbetalt hele ansvarskapitalen og derfor ikke har ansvar for gjelden med midler utenfor selskapet. I kommandittselskap vil også erververs eventuelle overtakelse av ansvar for ikke-innbetalt ansvarskapital være et vederlag for overdrageren.

### **2.4.5 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 overdradde formuesobjekt. Ved overføring av formuesobjekt til bestående aksjeselskap, anses ikke som vederlag verdistigningen på de tidligere eide aksjene som skyldes overføringen. Se FIN i Utv. 1988/723. Yter selskapet ikke noe utover verdistigningen på de tidligere aksjene anses det ikke å foreligge et faktisk vederlag.

Om skattlegging ved interessefellesskap, se nedenfor under pkt. 2.4.7 «Vederlag fastsatt ved interessefellesskap» og om skattlegging etter reglene om uttak, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

#### *2.4.6 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 nedenfor under pkt. 2.6 «Spesielt om heving/omgjøring av avtale».

#### *2.4.7 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 i Utv. 1997/624.

### **2.5 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 stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering» og stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning».

### **2.6 Spesielt om heving/omgjøring av avtale**

Bli salgsavtale hevet med tilbakelevering av salgsgjenstanden fordi en av partene har rettslig krav på dette, anses forholdet som om det ikke har vært en realisasjon. Dette kan f.eks. være at salgsavtalen blir hevet fordi det foreligger vesentlig mangel ved varen. Omgjøres en salgsavtale på grunnlag av at partene blir enig 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.

### **2.7 Eksempler på realisasjon**

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). Dette gjelder selv om salget skjer til heleid aksjeselskap, se HRD i Utv. 2002/639,
- tvangsavståelse ved blant annet ekspropriasjon, odelsløsning og salg på tvangsauksjon,
- makeskifte og bytte,
- innfrielse eller bortfall av fordring,
- endelig avkall på rettighet,
- tap, ødeleggelse og tilintetgjørelse,
- utrangering,

- innløsning av aksje og oppgivelse av aksje ved likvidasjon med tilsvarende oppgivelse av eierposisjonen etter sktl. § 10-37,

endring av eierandel i deltakerlignet selskap etter sktl. § 10-44 (2).

Nærmere om når bankinnskudd og andre muntlige fordringer anses realisert i forhold til valutagevinst eller -tap etter sktl. § 9-9, se stikkord «Valutagevinst/-tap». Nærmere om rådighetsinnskrenkninger i forbindelse med neddemming av grunn etter ekspropriasjon se HRD i Utv. 1971/288, eller ved naturfredning se FIN i Utv. 1994/328 (motsatt LRD i Utv. 1993/711).

### **2.8 Eksempler på ikke-realisasjon**

Det anses ikke å foreligge realisasjon av formuesgjenstanden ved:

- gaveoverføring (ren gave eller overdragelse mot symbolsk vederlag)
- arveovergang ved dødsfall
- skifte av dødsbo
- overdragelse mellom ektefeller som ikke er separert, se HRD i Utv. II/654 og stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 4 «Ektefeller»
- skifte mellom ektefeller ved separasjon eller skilsmisse
- oppløsning av tingsrettslig sameie (uten utløsning av eller mellomlegg til noen sameier)
- jordskifte etter jordskifteloven
- overføring av konkursdebitors eiendeler til konkursboet
- uttak til egen bruk (se likevel om uttak som innvinningsform/skatteutløsende moment under stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester»)
- overføring mellom meldepliktige samboere og registrerte partnere, herunder registrerte partners oppløsning av felleseie ved separasjon eller skilsmisse
- bruk av tegningsrett til å tegne aksje/grunnfondsbevis, se FIN i Utv. 1998/100, pkt nr. 5
- nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med at den tidligere aksjonær tegner ny aksjekapital som ledd i en refinansiering av selskapet, se HRD i Utv. 1999/477 (Troll Salmon).

Om et tilfelle hvor morselskapets salg av aksjer i datterselskap til andre datterselskap, sett i sammenheng med de etterfølgende fusjoner, ikke ble ansett som en realisasjon, se HRD i Utv. 2002/968.

### **3 Unntak**

Overdragelser som ellers er ansett som en realisasjon, er likevel unntatt fra behandling etter reglene for realisasjon ved:

- visse skattefrie omdannelser av selskapstype, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform»,
- visse skattefrie overdragelser av eiendeler i virksomhet mellom selskap med samme eierinteresser, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern»,
- skattemessig godtatt fusjon av selskaper, se stikkord «Fusjon av selskap» og
- skattemessig godtatt fisjon av selskaper, se stikkord «Fisjon av selskap».

### **4 Når er realisasjonen gjennomført**

#### **4.1 Generelt**

Det generelle utgangspunktet for hvilket tidspunkt en realisasjon (innvinning/oppofrelse) er gjennomført, er:

- ved overføring av eiendomsretten til andre; tidspunktet for inngåelse av fullstendig avtale
- når eiendomsrett til et formuesobjekt opphører uten at denne overføres til andre; tidspunkt der eiendomsretten ikke lengre har noen verdi hos den tidligere eier, f.eks. ved tilintetgjørelse, tyveri og bortfall av rettighet.

Om tidspunktet for eiendomsrettens overgang, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3 «Særlig om tidspunktet for eiendomsrettens opphør eller overgang til annet skattesubjekt».

#### **4.2 Salg og bytte**

Skjer en realisasjon av et formuesobjekt i form av salg eller bytte, er gevinsten innvunnet/formuesobjektet realisert (utløsende moment) på det tidspunkt det er inngått en fullstendig avtale om dette. En avtale er fullstendig når kjøper og selger på en bindende og endelig måte har blitt enige om at gjenstanden skal overdras og om de vesentligste vilkår for overdragelsen, herunder at prisen er bindende fastsatt, jr. FIN i Utv. 1999/216. Se f.eks. HRD i Utv. 1995/915. Ved f.eks. salg av bolig vil realisasjon oftest foreligge ved akseptert bud eller annen inngåelse av kjøpsavtale hvor de viktigste vilkår er fastsatt.

Selv om en realisasjon anses gjennomført, vil selgeren fortsatt kunne behandles som eier i forhold til skattereglene. Dette gjelder såfremt eiendomsretten ikke er overført etter de privatrettslige reglene for dette, f.eks. i forhold til hvem som skal formuebeskattes, beskattes for løpende inntekter og ha eventuelle avskrivninger på formuesobjektet. Se for øvrig stikkord «Eierbegrepet».

#### **4.3 Gjeldsforhandling, gjeldsordning, akkord/gjeldsettergivelse**

Ved offentlig gjeldsforhandling som ender i akkord, anses tidspunkt 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 av 8 juni 1984 nr. 58 henholdsvis § 72 og § 25.

Ved gjeldsordning i medhold av lov av 17 juli 1992 nr. 99 om frivillig og tvungen gjeldsordning for privatpersoner (gjeldsordningsloven), anses tidspunkt 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 § 4-11 og § 5-4.

Ved gjeldsettergivelse etter direkte forhandling mellom partene, anses realisasjonstidspunktet å være når avgiver rettslig er bundet av sin viljeserklæring om gjeldsettergivelse, jf. avtalelovens kapittel 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.

#### **4.4 Andel av deltakerlignet selskap**

Om realisasjonstidspunktet ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se stikkordene om deltakerlignede selskaper.

#### **4.5 Fordringer, bankinnskudd mv.**

Om når utestående fordringer skal anses realisert i forbindelse med manglende betalingsevne hos skyldneren, se stikkord «Utestående fordringer».

#### **4.6 Tilfeller der tidspunktet for realisasjon er det samme som tidspunktet for eiendomsrettens opphør**

Om tidspunktet for realisasjon

- ved konkurs (f.eks. fordringer på debitorer eller for aksjer i et selskap som går konkurs), se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.6 «Gjeldsforhandling, konkurs»,
- ved realisasjon av aksjer ved frivillig likvidasjon (oppløsning) av aksjeselskapet, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.7 «Oppløsning av aksjeselskap»,
- ved tyveri av gjenstand, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.8 «Tyveri/underslag»,
- ved hel ødeleggelse av gjenstand, f.eks. ved ulykke, brann, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.9 «Hel ødeleggelse ved ulykke mv.»,
- ved kondemnering av gjenstand, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.10 «Kondemnering av gjenstand»,
- bortfall av rettigheter, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.11 «Rettigheter».

## **Rederiselskaper**

*Sktl. § 8-10 til § 8-19, lignl. § 1-1 og § 8-6 nr. 70. SSV kap. 5.*

### **1 Generelt**

Aksjeselskap og almennaksjeselskap som oppfyller visse vilkår, kan velge om det vil bli beskattet etter de ordinære regler eller etter særreglene for rederibeskatning. Selskapet må velge for hele inntektsåret.

Kravet om ligning etter særreglene i sktl. §§ 8-10 til 8-19 rettes til SFS (Sentralskattekontoret for storbedrifter, Dronningens gate 1, Postboks 5053, 1503 Moss, tlf 69 244 200), ved at de særskilte ligningsoppgaver for denne skattytergruppen innleveres til SFS i utfylt stand. Leveres de særskilte ligningsoppgavene til det lokale ligningskontor bør de i praksis likevel anses rettidig innkommet dersom sendingen er datostemplet før fristens utløp. I slike tilfeller må ligningskontoret videresende skjemaene til SFS.

Alle selskaper som ligned etter særreglene, skal ligned 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 ved det lokale ligningskontor.

Dersom et skipsaksjeselskap som ligned etter særreglene eier andel i et deltakerlignet selskap, skal det deltakerlignede selskapet også ligned ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Har selskapet også deltakere som ikke ligned etter særreglene, plikter selskapet å levere ordinære ligningsskjemaer i tillegg til de særskilte skjemaene som gjelder for særreglene, se nedenfor under pkt. 3 «Formelle regler». Begge skjemasett skal leveres til Sentralskattekontoret for storbedrifter.

## **2 Ligningen**

For de år rederiselskapet skal ligned etter særreglene er det SFS som har ansvaret for alle fastsettelser vedrørende selskapet, herunder fastsettelse av aksjeverdi og RISK. Videre skal dette kontoret behandle alle klager vedrørende disse årene.

Det er SFS som kan opplyse om eventuelt utbytte er lovlig utdelt.

## **3 Formelle regler**

Det er fastsatt følgende skjema:

- Selskapsoppgave/særskilt næringsoppgave for ansvarlige selskap, kommandittselskap og NOKUS-selskap mv. (RF-1184)
- Selskapets oppgave over deltakers inntekt i ansvarlig selskap, kommandittselskap og NOKUS-selskap mv. (RF-1187)
- Oppgave over deltakers inntekt i ansvarlig selskap, kommandittselskap og NOKUS-selskap mv. (RF-1186)
- Selvangivelse og særskilt næringsoppgave (RF-1190)
- Beregning av skattepliktig utbytteinntekt. Føring av konto for tilbakeholdt beskattet inntekt (RF-1192)
- Beregning av tonnasjeskatt (RF-1193)
- Opplysninger om transaksjoner og mellomværende med konsernselskap mv. (RF-1194)
- Eget RISK-skjema for rederibeskatning («Beregning av RISK») (RF-1196) og
- Skjema for hjelpeberegninger («Hjelpeberegninger») (RF-1197)

som skal benyttes av selskaper innenfor ordningen. Skjemaene er tilgjengelig hos SFS.

## **4 Beskatning av aksjonærene**

### **4.1 Aksjeutbytte**

Utbytte som utdeles vil være beskattet hos selskapet. Aksjeutbytte er skattepliktig og aksjonæren skal ha godtgjørelse når vilkårene for øvrig er tilstede, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **4.2 Konsernbidrag**

Aksjeselskap utenfor ordningen kan ikke få fradrag for konsernbidrag til selskap som ligned etter de særskilte reglene for rederiselskap, se Ot.prp. nr. 11 (1996-97) s. 55 og Innst. O. nr. 57 (1996-97) s 40.

### **4.3 Aksjonærbidrag**

Aksjonær kan ikke få fradrag for aksjonærbidrag til selskap som lignedes etter de særskilte reglene for rederiselskap.

#### **4.4 Aksjegevinster og -tap**

Overgang til ordningen utløser ikke skatteplikt. Dette innebærer at det ikke vil skje noen gevinstbeskatning av aksjonæren ved overgang til ordningen og at aksjonærene tar med seg skattemessig inngangsverdi, herunder akkumulert RISK-beløp fra tidligere år. Det gjelder ingen særregler for gevinstbeskatning ved realisasjon av aksjer. Gevinst ved realisasjon av aksje i selskapet vil være skattepliktig og tap vil være fradragsberettiget. Det beregnes RISK også i den perioden hvor selskapet behandles etter særreglene.

Se for øvrig stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

#### **4.5 Skatteplikt ved likvidasjon og innløsning av enkeltaksje**

Ved likvidasjon skal selskapets ubeskattede inntekt beskattes hos selskapet etter reglene som gjelder for uttrede av ordningen, se nedenfor.

Utdeling ved innløsning av enkeltaksje behandles etter de samme regler som gjelder for utbytteutdelingen.

### **5 Inntreden og uttrede**

#### **5.1 Inntreden i ordningen**

Skattemessig oppgjør ved inntreden foretas av SFS og ligningskontorene 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 sin virksomhet i uttredeåret, herunder skattemessig oppgjør ved uttrede.

Selskapet kan frivillig velge å tre ut av ordningen for særskilt rederibeskatning. Det er ingen frist mht. når selskapet kan tre inn i ordningen igjen.

Selskapet skal tre ut av ordningen dersom det ikke lenger oppfyller vilkårene. Selskapet anses ikke som trådt ut dersom brudd på vilkårene rettes innen 2 måneder etter at bruddet oppstod, og det samtidig ikke dreier seg om et gjentatt brudd på vilkårene i sktl. § 8-17 innen 3 år, regnet fra det tidspunkt forrige brudd ble rettet.

## **Regnskap - regnskapsplikt**

- *Lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv.*
- *Forskrift av 16. desember 1998 nr. 1235 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt mv. og enkelte andre lover (rl.)*
- *Forskrift av 16. desember 1998 nr. 1236 om overgangsregler til lov om årsregnskap mv. (rl.)*
- *Forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl.)*
- *Forskrift av 19. juli 1999 nr. 816 om avvikende regnskapsår for filial og datterselskap av utenlandsk foretak som anvender avvikende regnskapsår (rl.)*

- *Forskrift av 10. mars 2000 nr. 218 om summarisk omregning av registrerte regnskapsopplysninger i utenlandsk valuta til norsk valuta for føring i årsregnskapet i henhold til regnskapsloven § 3-4.*

## **1 Regnskapsplikt generelt**

### ***1.1 Generelt***

I utgangspunktet har alle som driver næringsvirksomhet, regnskapsplikt etter rl. § 1-2. Det samme gjelder også for visse foretak selv om de ikke driver næringsvirksomhet. Loven skiller mellom foretak som bare har plikt til registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger etter rl. kap. 2 (begrenset regnskapsplikt), og foretak som i tillegg har plikt til å utarbeide årsregnskap (full regnskapsplikt). Lignings-ABC bruker ordet «regnskapsplikt» både om full og begrenset regnskapsplikt.

Ligningskontoret, fylkesskattekontoret eller sentralskattekontoret kan i enkelttilfelle pålegge den som antas å drive næringsvirksomhet regnskapsplikt etter kapittel 2 for den virksomhet som drives. Slikt pålegg kan begrenses til å gjelde enkelte bestemmelser i kap. 2. Se for øvrig Skattedirektoratets melding, Ko nr. 2/2000 i Utv. 2000/1705.

Etter overgangsreglene kan regnskapspliktige inntil videre velge å benytte bokføringsreglene i den tidligere regnskapsloven av 13. mai 1977 nr. 35 med forskrifter i stedet for reglene i rl. kap 2, se for øvrig nedenfor under pkt. 4 «Overgangsregler». Dette gjelder også for foretak etablert etter den nye regnskapslovens ikrafttreden.

Om tidspunktet for inntekts- og kostnadsføring (tidfesting) etter skattereglene, se for fullt regnskapspliktige stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)», og for begrenset regnskapspliktige stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

### ***1.2 Språk***

Årsregnskapet og årsberetningen skal være på norsk, mens øvrige opplysninger i regnskapet, inkl. dokumentasjon av regnskapssystemet, skal være på norsk, svensk, dansk eller engelsk. Det er ingen krav til språk når det gjelder dokumentasjonen av de registrerte opplysninger (bilagene).

Føres regnskapet etter den gamle regnskapsloven skal regnskapet føres på norsk, men Skattedirektoratet kan gi dispensasjon til å føre på et annet språk.

### ***1.3 Mynt***

Årsregnskapet skal føres i norske kroner. Den løpende registrering av regnskapsopplysninger kan imidlertid skje i utenlandsk valuta. Omregning til norske kroner skal da i utgangspunktet skje med verdien på transaksjonstidspunktet. Dersom minst to tredjedeler av foretakets transaksjoner skjer i utenlandsk valuta, kan det foretas en summarisk omregning av transaksjonene til norske kroner. Se forskrift av 10. mars 2000 nr. 218 om summarisk omregning av registrerte regnskapsopplysninger i utenlandsk valuta til norsk valuta for føring i årsregnskapet i henhold til regnskapsloven § 3-4.

Føres regnskapet etter den gamle regnskapsloven skal regnskapet føres i norsk mynt, men Skattedirektoratet kan gi dispensasjon til å føre i annen mynt.

### ***1.4 Oppbevaring av regnskapsmateriale***

Regnskapet skal oppbevares i Norge i 10 år etter regnskapsårets slutt. Det er ikke satt krav til hvilket medium regnskapsmaterialet skal oppbevares på, men originaldokument av papir (bilagene) skal minst oppbevares i 3 år og 6 mnd. etter regnskapsårets slutt. Dokumentasjon som lagres elektronisk skal oppbevares og gjengis i standard dataformat. Også opplysninger som registreres elektronisk skal gjengis i standard dataformat.

Dersom regnskapet føres etter den gamle regnskapsloven, skal elektronisk regnskapsmateriale oppbevares på et ikke-slettbart medium.

## ***1.5 Regnskapssubjekt***

### ***1.5.1 Generelt***

Driver den regnskapspliktige enmannsforetak, er det eieren som er regnskapssubjektet.

I selskap som er definert i selskapsloven § 1-2 første ledd bokstav a, dvs. ansvarlig selskap (ANS, DA), kommandittselskap (KS) og indre selskap, er det selskapet som er regnskapssubjektet etter regnskapsloven. Regnskapsplikten er her pålagt den juridiske enheten som sådan.

For selskaper med begrenset ansvar er det selskapet som er regnskapssubjekt.

### ***1.5.2 Ektefeller***

I forhold til regnskapsloven er ektefeller to atskilte personer. Eier ektefellene hvert sitt enmannsforetak, må regnskapsplikten vurderes separat for hvert av foretakene. Dette gjelder selv om det bare er en av ektefellene som er utøver i begge foretakene. Eier ektefellene privatrettslig et foretak i fellesskap, anses dette i forhold til regnskapsreglene som et ansvarlig selskap.

## **2 Full regnskapsplikt**

### ***2.1 Generelt***

Følgende foretak har full regnskapsplikt:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- statsforetak
- ansvarlige selskaper og kommandittselskaper med unntak av:
  - interkommunale selskaper
  - selskaper som har mindre enn fem mill NOK i salgsinntekt (eks. mva.), færre enn fem ansatte og færre enn seks deltakere. Alle vilkårene må være oppfylt. Forutsetningen for dette unntaket er at selskapet ikke er et partrederi (jf. lov av 24. juni 1994 nr. 39 (sjøloven) § 101) og ingen av deltakerne er et selskap mv. med begrenset ansvar
- foretak under tilsyn av Kredittilsynet, herunder finansinstitusjoner, regnskapsførere som nevnt i lov av 18. juni 1993 nr. 109 om autorisasjon av regnskapsførere og revisorer jf. lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer
- verdipapirfond
- samvirkelag som har salgsinntekter over to mill NOK (eks. mva.)
- boligbyggelag, borettslag og eierseksjonssameier
- økonomiske foreninger
- andre foreninger som har eiendeler med verdi over 20 mill NOK eller flere enn 20 ansatte



- enmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi over 20 mill NOK eller flere enn 20 ansatte
- 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 full regnskapsplikt.

Er det flere heleide næringsvirksomheter i enmannsforetaket, ses alle næringsvirksomheter under ett ved vurdering av regnskapsplikten. Eier innehaveren av et enmannsforetak en andel i ansvarlig selskap, skal verdien av denne også medregnes dersom den er ført i næringsoppgangen. Med antall ansatte menes antall årsverk.

## **2.2 Store og små foretak**

### *2.2.1 Generelt*

Regnskapsloven har egne regler for store og små foretak. De som ikke omfattes av definisjonene av store eller små foretak skal følge lovens hovedregler.

### *2.2.2 Store foretak*

Som store foretak regnes allmennaksjeselskap og regnskapspliktige hvis aksjer, andeler, grunnfondsbevis eller obligasjoner noteres på børs. Videre kan departementet bestemme at enkelte andre foretak også skal anses som store foretak. Store foretak har enkelte notekrav som ikke gjelder for øvrige foretak. Det er videre åpnet for at det kan stilles egne krav for store foretak gjennom god regnskapsskikk.

### *2.2.3 Små foretak*

For å kunne følge reglene for små foretak må den regnskapspliktige etter de to siste årsregnskap oppfylle minst to av følgende tre vilkår:

- ha mindre enn 40 mill NOK i salgsinntekt
- ha mindre enn 20 mill NOK i balansesum
- ha færre enn 50 ansatte. Med antall ansatte menes antall årsverk.

Morselskap anses likevel bare som små foretak dersom vilkårene er oppfylt for konsernet som en enhet.

Nyetablerte foretak som oppfyller kriteriene det første året, kan legge reglene for små foretak til grunn allerede det første regnskapsåret.

Små foretak behøver ikke å sette opp konsernregnskap og kan i en del tilfeller benytte enklere vurderingsregler. De er heller ikke pålagt så mange notekrav som de øvrige foretakene. De kan også fravike de grunnleggende regnskapsprinsippene om opptjening og sammenstilling når dette kan anses som god regnskapsskikk for små foretak. Norsk Regnskaps Standard 8 (god regnskapsskikk for små foretak) omhandler dette nærmere.

### *2.2.4 Regnskapsår*

Etter rl. § 1-7 er kalenderåret regnskapsåret. Etter forskrift av 19. juli 1999 nr. 816 om avvikende regnskapsår for filial og datterselskap av utenlandsk foretak som anvender avvikende regnskapsår (rl.) kan regnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak benytte et regnskapsår som ikke følger kalenderåret dersom det

utenlandske foretaket anvender et avvikende regnskapsår. I særlige tilfeller kan departementet gi tillatelse til bruk av avvikende regnskapsår ved enkeltvedtak.

For foretak som blir lignet sentralt av Sentralskattekontoret for utenlandssaker (SFU) kan SFU gi tillatelse til avvikende regnskapsår.

### **3 Begrenset regnskapsplikt**

#### **3.1 Generelt**

Den nye regnskapsloven innebærer at mange ansvarlige selskap og de fleste enmannsforetak ikke lenger vil ha plikt til å utarbeide årsregnskap. Alle som driver næringsvirksomhet plikter imidlertid uoppfordret å sende inn næringsoppgaver utarbeidet av SKD, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold» under pkt. 2.1 «Generelt».

Alle som har plikt til å levere næringsoppgave etter ligningsloven eller omsetningsoppgave etter merverdiavgiftsloven er regnskapspliktige. Omfattes de ikke av reglene om full regnskapsplikt, se ovenfor, har de begrenset regnskapsplikt og skal følge reglene i rl. kap. 2. Dette innebærer at de bare har plikt til registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger, men ikke plikt til å utarbeide årsregnskap etter regnskapsloven. Reglene i rl. kap 2 innebærer mer omfattende krav til registrering og dokumentasjon enn tidligere. Det bemerkes at rl. kap 2 for tiden er under utredning. Det er derfor vedtatt at det fortsatt skal være mulig å benytte bokføringsreglene i den tidligere regnskapsloven av 13. mai 1977 nr. 35 med forskrifter i stedet for reglene i rl. kap 2, se nedenfor.

### **4 Overgangsregler**

Den regnskapspliktige kan inntil videre velge å benytte bokføringsregler i den tidligere regnskapsloven av 13. mai 1977 nr. 35 med forskrifter i stedet for reglene i rl. kap 2. Denne valgdgangen følger av rl. § 9-2. Dersom den regnskapspliktige velger å ikke benytte rl. kap 2 skal følgende regler benyttes (jf. forskrift av 16. desember 1998 om bruk av bokføringsregler i lov om regnskapsplikt mv. og enkelte andre lover):

- Regnskapspliktige som var regnskapspliktige etter regnskapsloven av 1977 skal i tillegg til å følge bokføringsreglene i denne loven med forskrifter også følge bokføringsregler som per 31.12.1998 eller senere, er gitt i eller i medhold av merverdiavgiftsloven, investeringsavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og skatteloven (av 1911).
- Regnskapspliktige som ikke var regnskapspliktige etter regnskapsloven av 1977, men som var regnskapspliktige eller noteringspliktige etter merverdiavgiftsloven, investeringsavgiftsloven, ligningsloven, skattebetalingsloven og skatteloven (av 1911), skal følge bokføringsreglene i disse lovene med forskrifter. Dette innebærer bl.a. at virksomheter innen jordbruk, gartneri eller skogbruk kan velge å følge bokføringsregler gitt i Regnskapsforskriften (ev. noteringsforskriften) av 5. mars 1984 nr. 1256 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk. Det bemerkes at dersom foretaket har full regnskapsplikt skal det avlegges årsregnskap etter reglene i regnskapsloven av 17. juli 1998.

Regnskapspliktige som velger å benytte reglene i rl. kap 2 skal også følge bestemmelsene om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger. De skal i tillegg følge de «bokføringsbestemmelsene» i særlovgivningen som ikke ble opphevet ved fastsettelsen av forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl.). For en virksomhet innen

jordbruk, gartneri og skogbruk vil dette bl.a. gjelde §§ 3 og 4 i Regnskapsforskrift av 5. mars 1984 nr. 1256 for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk.

Regnskapspliktige skal benytte de samme regler for registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger gjennom hele regnskapsåret. Dersom den regnskapspliktige ikke benyttet valgadgangen etter rl. § 9-2 for regnskapsåret 1999, kan den heller ikke benyttes for påfølgende regnskapsår.

## Regnskap - revisjon

- *Lov av 15. januar 1999 nr. 2 om revisjon og revisorer,*
- *lov av 13. juni 1997 nr. 44 og nr. 45 om hhv. aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper kapittel 7 og*
- *lov av 23. mai 1980 nr. 1 om stiftelser m.m.*

### 1 Revisjonsplikt

#### ***1.1 Revisjonsplikt etter revisorloven uavhengig av driftsinntektenes størrelse***

Følgende foretak har revisjonsplikt etter revisorloven uavhengig av driftsinntektenes størrelse:

- aksjeselskaper og allmennaksjeselskaper
- ansvarlig selskap (ANS og DA) og kommandittselskaper hvor antallet deltakere overstiger fem, inkludert eventuell stille deltaker
- ansvarlig selskap (ANS og DA) hvor samtlige deltakere er juridiske personer med begrenset ansvar
- kommandittselskaper der komplementaren er en juridisk person og hvor samtlige deltakere har begrenset ansvar.

#### ***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 stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», herunder enmannsforetak som samlet har eiendeler med verdi over 20 millioner kroner eller flere enn 20 ansatte, har også revisjonsplikt etter revisorloven. Dette gjelder likevel ikke dersom:

- driftsinntektene av den samlede virksomhet i regnskapsåret er mindre enn 5 millioner kroner eksklusive merverdiavgift.

Viser årsregnskapet driftsinntekter som overstiger beløpsgrensen, inntreer 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 eiet 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 av 20. desember 1996 nr. 1161 (domstolloven av 13.08.1915)

- boligbyggelag, se kapittel 10 i lov av 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag
- borettslag, se kapittel 12 i lov av 4. februar 1960 nr. 2 om borettslag
- forretningsbanker, se lov av 24. mai 1961 nr. 2 om forretningsbanker og forskrift av 30. desember 1976 nr. 8557
- forsikringselskaper, se kapittel 6 i lov av 10. juni 1988 nr. 39 om forsikringsvirksomhet
- finansieringsvirksomhet, se lov av 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner
- gjeldsforhandlingsbo, se lov av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- konkursbo, se lov av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs
- sparebanker, se kapittel 6 i lov av 24. mai 1961 nr. 1 om sparebanker, og forskrift av 27. desember 1977 nr. 8556
- statsforetak, se kapittel 9 i lov av 30. august 1991 nr. 71 om statsforetak
- stiftelser, se lov av 23. mai 1980 nr. 11 (stiftelsesloven).

## **2 Krav til revisor**

### ***2.1 Hvem kan være revisor etter revisorloven***

Revisorloven setter i kapittel 3 krav til godkjenning mv. av person eller selskap som utfører revisjon etter revisorloven. Kredittilsynet fører register over de som er godkjent etter loven, jf. revisorloven § 10-1.

### ***2.2 Hvilke foretak plikter å ha statsautorisert revisor***

Børsnoterte selskap plikter å ha statsautorisert revisor, jf. forskrift av 17. januar 1994 nr. 30 (børsforskriften) § 6-1, 3. ledd.

For øvrig kan den som er revisjonspliktig selv velge hvorvidt det skal benyttes en registrert eller en statsautorisert revisor.

## **3 Revisors underskrift mangler**

### ***3.1 Selskapet har ikke revisor***

Brudd på revisjonsplikten vil ofte fremgå ved at revisors underskrift mangler på næringsoppgaven, kontrolloppstillingen over registrerte og innberettede beløp (RF-1022) og andre utskrifter 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 innberettes til fylkesskattekontoret.

### ***3.2 Revisor unnlater å underskrive***

Revisor har verken rett eller plikt til å underrette ligningsmyndighetene om feil i skattyterens regnskap. Derimot kan han unnlate å underskrive næringsoppgaven og kontrolloppstillingen over registrerte og innberettede beløp (RF-1022) dersom han har avdekket vesentlige feil som påvirker oppgavene. Det vises i den forbindelse til Ko nr. 4/2000 av 30. november 2000. Har skattyteren revisor, men revisors underskrift mangler, bør revisors begrunnelse i nummerert brev innhentes, jf. revisorloven § 5-2, jf. § 5-4.

## **4 Inhabilitet som revisor**

Detaljerte inhabilitetsgrunner er angitt i revisorloven kapittel 4, jf. forskrift 25. juni 1999 nr. 712 om revisjon og revisorer kapittel 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 kapittel 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 hadde 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.

## **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 av disse dokumentene.

For den revisjonspliktige vil rapportene/brevene være en del av regnskapsmaterialet, jf. regnskapsloven § 2-7, 1. ledd, nr. 2. 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, 4. ledd.

## **7 Innberetning til Kredittilsynet**

Kredittilsynet kan etter revisorloven kapittel 9 og kredittilsynsloven § 4 treffe forføyninger overfor revisor dersom revisor anses uskikket som revisor, fordi vedkommende 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, sendes innberetningen til Kredittilsynet via fylkesskattekontoret med kopi til Skattedirektoratet. Det vises til nærmere retningslinjer i Skattedirektoratets melding ko nr. 4/2000 av 30. november 2000.

Kredittilsynet er ikke et klageorgan, men et tilsynsorgan som utøver tilsyn med landets registrerte- og statsautoriserte revisorer. Dette innebærer at ligningsmyndighetene som har innberettet et slikt forhold ikke er part i saken. Kredittilsynet avgjør ut fra tilsynsfaglige hensyn om et innberettet forhold skal behandles, og i tilfelle når. Kredittilsynets enkeltvedtak i innberettede saker er tilgjengelig for ligningsmyndighetene.

# **Reindrif**

*Sktl. § 4-11 (3), § 6-90 (2), § 8-1 (1) bokstav a, § 8-3 og § 14-82. FSFIN § 8-1. Takseringsreglenes § 3-1-3 a) 7) «Andre dyr». Lov av 9. juni 1978 nr. 49 om reindrif.*

## **1 Regnskapsplikt**

Om regnskapsplikt, se stikkord, «Regnskap - regnskapsplikt».

## **2 Næringsoppgave**

Det er fastsatt egen næringsoppgave for reindrift. Alle reindriftsutøvere plikter, uansett næringsvirksomhetens omfang, å levere næringsoppgave for reindrift (RF-1071) som vedlegg til selvangivelsen. Det er utarbeidet en egen rettleiding til skjemaet (RF-1073). Skjema med rettleiding foreligger også på samisk. Som reindriftsutøver anses også den som har rein bortsatt for gjeting hos andre. For jordbruk eller saltvannsfiske som drives ved siden av reindrift, leveres egne næringsoppgaver. Enmannsforetak og deltakerlignet selskap kan ved innlevering av selvangivelse/selskapsoppgave for inntektsåret 2002 velge om de vil nytte «Næringsoppgave for reindrift» (RF-1071) eller «Næringsoppgave 1» (RF-1175) med tilleggsskjema (RF-1177).

## **3 Skattestedet**

Reinbeiteområde etter reindriftsloven § 2 omfatter regelmessig flere kommuner. Personlige utøvere av reindriftnæring i reinbeiteområde skattlegges i bostedskommunen.

Reindrift utenom reinbeiteområde skattlegges for personlige utøvere som stedbunden næringsvirksomhet til beitekommunene, se Utv. VI/336 og Utv. 1954/318.

## **4 Formue**

### ***4.1 Bolig***

Verdien av egen bolig - herunder sekundærbolig - fastsettes etter reglene for verdsetting av boligeiendommer.

### ***4.2 Reinflokk***

Formuesverdien av reinflokken fastsettes etter satsene i takseringsreglene til:

- kr 240, for kalver under ett år, og
- kr 480, for dyr på ett år eller mer.

### ***4.3 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlag***

Om økning av formuesverdi der det er fastsatt et høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» under pkt. 6.2 «Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget».

### ***4.4 Saldogruppe a-d***

Formuesverdien av løsøre i saldogruppene a, c og d settes normalt til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Avvik fra denne verdien bør foretas dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien for noen av saldogruppene er lavere.

### ***4.5 Lager***

Lager av skinn, horn, husflidprodukter o.l. beregnet for salg, tas med som formue etter tilvirkningsverdi, se stikkord «Varebeholdning». Lager av innkjøpte varer tas med til anskaffelsesverdien.

### ***4.6 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.

### ***4.7 Betingede lån***

Landbruksdepartementet yter i visse tilfelle rente- og avdragsfrie lån med betinget tilbakebetalingsplikt til reineiere ved kjøp av livdyr. Slike lån kommer ikke til fradrag som gjeld før betingelsen for tilbakebetaling er inntrådt.

## **5 Tidfesting av inntekter og kostnader**

Inntekter av reindrift inntektsføres det året de er opptjent og kostnader kommer til fradrag det året de er pådratt, selv om betalingen skjer senere. Se stikkordene om tidfesting.

Det skal ved resultatberegningen ikke tas hensyn til endring i verdien av reinflokken og lagerbeholdningen av reinprodukter.

### **5.1 Etterskudd**

Etterskudd fra reinslakterier og andre salgsorganisasjoner organisert som andelslag som fatter vedtak om etterskudd på årsmøte etter regnskapsavslutningen, tas til inntekt i vedtaksåret uavhengig av når beløpet blir utbetalt eller godskrevet reineieren.

### **5.2 Kjøp /arv mv. av rein**

Inngangsverdien for reinsdyr (kjøpesum, arveavgiftsgrunnlag mv.) kostnadsføres i det året reinen kjøpes, arves eller mottas som gave. Dersom samlet inngangsverdi for rein i løpet av inntektsåret er på minst kr 15 000 (grensebeløpet for direkte kostnadsføring av avskrivbare driftsmidler), skal kostnadsføringen av inngangsverdien fordeles til fradrag med like beløp på ervervsåret og de 2 etterfølgende år (kostnadsfordeling).

## **6 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

### **6.1 Avløserordninger**

Etter forskrift til reindrifftsavtalen kan det gis tilskudd til reinbeitedistrikter og tamreinlag til dekning av kostnader til avløser under sykdom og svangerskap utover trygdeverkets generelle ordninger. Tilskuddet gis til reinbeitedistrikter og tamreinlag som videreutbetaler det til reineierne. Eventuell utbetaling til reineiere er skattepliktig inntekt for disse. Om andre tilskudd til reinbeitedistriktene, se nedenfor under pkt. 6.25 «Reinbeitedistrikt».

### **6.2 Barn og ungdom**

#### **6.2.1 Generelt**

Dersom ugift sønn/datter som ikke har fylt 20 år ved utgangen av inntektsåret, har fått formue og/eller inntekt av reinsdyr i gave fra sine foreldre, lignes denne gaven sammen med foreldrenes formue og/eller inntekt.

Sønn/datter som er 17 år eller eldre, lignes likevel selvstendig for formue og inntekt av egen rein når vedkommende arbeider aktivt i reindriften, og denne utgjør vedkommendes hovedbeskjeftigelse. Både inntekter og kostnader knyttet til drift av reinflokken må i slike tilfelle være skilt ut og tatt med i egen næringsoppgave.

Når den unge sønnens/datterens reinflokk skilles ut fordi vedkommende skal lignes selvstendig, må eventuell statusverdi på foreldrenes reinflokk per 1. januar i inntektsåret reduseres med den del av verdien som faller på de utskilte dyra. Denne verdien inngår i den/degnes åpningsstatus. Normalt vil foreldrene etter dagens regler ikke ha noen statusverdi for rein. Inngangsverdien for den rein som tas med til selvstendig ligning på sønn/datter, settes da til kr 0.

#### **6.2.2 Lønn til egne barn**

Om lønn til egne barn, se stikkord «Barn og ungdom».

### **6.3 Bil**

Fradrag for bil i næringsvirksomhet gis etter vanlige regler, se stikkord «Bil - fradrag for bilkostnader».

### **6.4 Biltilhenger**

En biltilhenger som hovedsakelig brukes i næringsvirksomheten, anses som driftsmiddel. Er biltilhengeren ikke driftsmiddel, kan det gis et skjønnsmessig fradrag for bruk i næringsvirksomhet.

### **6.5 Bolig**

Reineiere kan ha både en primærbolig og en sekundærbolig. Sekundærbolig er en bolig utenfor det faste bosted som har en slik beliggenhet og standard at den egner seg til familiebolig og således tilfredsstillende 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 bosetning i distriktet. Også sekundærboligen anses som boligbygg og kan ikke avskrives.

Inntekten av begge boligene fastsettes ved prosentligning når vilkårene for øvrig er til stede. Det gis fullt bunnfradrag ved beregningen av prosentinntekten for begge boligene. Prosentinntekten reduseres på grunnlag av brukstid for hver av boligene. Dersom ikke andre opplysninger foreligger, settes brukstiden til 2/3 på den faste boligen og 1/3 på sekundær-/sommerboligen. Boliginntektene tas ikke med i årsinntekt som er gjenstand for gjennomsnittsligning, dvs. inntekten føres direkte i selvangivelsen.

### **6.6 Båt**

Båt som hovedsakelig brukes i næringsvirksomheten, f.eks. ved tilsyn av flokken, er driftsmiddel i næringsvirksomhet og føres i saldogruppe d.

### **6.7 Distriktstilskudd**

Distriktstilskudd utbetalt til reineierne er skattepliktig virksomhetsinntekt. Tilskuddet er et ferie- og avløsertilskudd som skal innberettes til ligningskontorene av kassererne i de forskjellige reinbeitedistriktene. Distriktstilskuddet inngår i inntekten som gjennomsnittslignes.

### **6.8 Ektefeller**

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **6.9 Elektrisk kraft**

Elektrisk kraft til bruk i næringsvirksomhet er fradragsberettiget. Elektrisk kraft til bolig og sekundærbolig/sommerbolig er ikke fradragsberettiget.

### **6.10 Erstatninger**

#### **6.10.1 Generelt**

Erstatning for rovviltskade på rein, erstatning for rein drept i trafikken og for annen skade på rein, beskattes som driftsinntekt.



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, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Normalt vil slikt betinget skattefritak kunne kreves ved utbetaling av katastrofeerstatning etter reindrifftsavtalen.

#### **6.10.2 Rettigheter**

Om erstatning for ekspropriasjon av beiterett, fiskerettigheter mv., se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

#### **6.11 Fiske**

Inntekt av fiske i elver og vann i reindrifftsdistrikt anses som biinntekt til reindrifftsinntekten, og inngår i årsinntekten som er gjenstand for gjennomsnittsligning.

#### **6.12 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 kommer ikke til fradrag som kostnad i næringsvirksomhet.

#### **6.13 Forsikring**

Kostnader til forsikring vedrørende næringsvirksomheten er fradragsberettiget. Forsikring av prosentlignede boliger og av innbo er ikke fradragsberettiget.

#### **6.14 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.

Etter forskrift til reindrifftsavtalen kan det gis tilskudd til gjeterhytter. Mottatt tilskudd skal redusere inngangsverdien på gjeterhytten. Se for øvrig stikkord om «Inngangsverdi».

#### **6.15 Hundehold**

Dokumenterte kostnader til kjøp av gjeterhund er fradragsberettiget i reindriffts næring. Det gis fradrag for førkostnader til gjeterhund. Fradrag kan enten gis etter lokal takseringsregel fastsatt av fylkesskattekontoret, jf. lignl. § 7-1 nr. 2, eller dersom det vesentlig blir innkjøpt spesialfôr, for faktiske førkostnader. Faktiske kostnader må kunne dokumenteres med bilag.

#### **6.16 Jakt**

Inntekt av jakt regnes som biinntekt til reindriffts næring, med mindre omfanget er så stort at det må sendes egen merverdiavgiftsoppgave med 2-månedsterminer. Dersom jaktinntekter anses som biinntekt, går de inn i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

#### **6.17 Kjøreinntekter**

Godtgjørelse for kjøring/transport, f.eks. med bil, terrengmotorsykkkel, båt eller snøscooter som er godkjent som driftsmiddel i næringsvirksomhet, eller med rein, er skattepliktig inntekt av næringsvirksomhet og inngår i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes.

#### **6.18 Kontingent**

Kontingent til Norske Reindrifftsamers Landsforbund er fradragsberettiget for skattyter og ektefelle som driver reindriffts næring. Om begrensninger i fradragsretten, se stikkord «Kontingenter». Kostnaden kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

### **6.19 Kost og losji - egne kostnader**

Når det gjelder fradrag for kost og losji for utøver av reindriftsnæring gjelder de vanlige regler. Se stikkordene «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader - kost ved reiser uten overnatting».

### **6.20 Kost og losji for ansatte**

Verdi av fri kost og losji for ansatte kostnadsføres etter Skattedirektoratets takseringsregler § 1-2-17, «Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff», se gul del bak i boken, og innberettes under kode 112-A i lønnsoppgaven.

Utgifter til kost og losji til reineiers egne barn som ved siden av skolegang eller lignende blir lønnet for arbeid i ferie og fritid, kan ikke fradras.

### **6.21 Lønnskostnader**

Lønn som er gått med til påkostninger, f.eks. oppføring av gjeterhytter, aktiveres i status og ses som en del av kostprisen. Lønn som vedrører driften kostnadsføres direkte.

### **6.22 Mobiltelefon**

Om fradrag for mobiltelefonkostnader, se stikkord «Telefon mv.». De fradragsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekten som kan gjennomsnittslignes.

### **6.23 Omstillingslønn**

Den generelle ordningen for omstillingslønn er opphevet. Landbruksdepartementet har imidlertid fastsatt forskrift (7. desember 1999) om forlenget omstillingslønn for personer som det etter omstillingslønnforskriften § 3 d ikke krevdes aktiv omstilling for. Personer som var over 50 år da de avviklet reindrifta og gikk over på omstillingslønn kunne søke om forlenget omstillingslønn, som gis til vedkommende får rett til alderspensjon. (Ved 67 års grense vil det si at 2013 er siste utbetalingsår). Forlenget omstillingslønn føres direkte i selvangivelsen som lønn.

### **6.24 Pensjon**

Det er gjennom reindriftsavtalen etablert en særskilt pensjonsordning for reindriftsutøvere. Pensjonsytelsen utbetales tidligst fra fylte 62 år. Slik pensjon er skattepliktig inntekt, men gir ikke rett til særfradrag.

Pensjonen føres direkte på selvangivelsen.

### **6.25 Reinbeitedistrikt**

Reinbeitedistriktene er skattefrie institusjoner etter sktl. § 2-32, og er bare skattepliktige for mulig økonomisk aktivitet, se stikkord «Skattefrie institusjoner mv.».

Distriktstilskudd utbetalt til reinbeitedistrikt går i sin helhet til fellestiltak som gjerdeanlegg, slakteanlegg, driftsbygninger og vedlikehold av disse. Tilskudd fra den enkelte reineier til reinbeitedistrikt er fradragsberettiget for reineieren.

Reineiere som utfører arbeid for reinbeitedistrikt blir skattepliktig på vanlig måte som lønsmottaker.

### **6.26 Snøscooter**

Snøscooter og snøscooterslede som brukes hovedsakelig i reindriften, er driftsmiddel i næringsvirksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av snøscooter skal inntektsføres. Fordel ved privat bruk av snøscooter mv. kan være fastsatt av fylkesskattekontoret som lokal takseringsregel.

### **6.27 Sykepenger**

Sykepenger er skattepliktig inntekt.

Sykepenger tas med direkte på selvangivelsen selv om pengene erstatter reindriftsinntekt.

### **6.28 Telefonkostnader**

Om fradrag for kostnader til telefon, se stikkord «Telefon mv.». De fradragsberettigede kostnadene kommer til fradrag i årsinntekt som kan gjennomsnittslignes.

### **6.29 Telt**

Telt som hovedsakelig brukes i reindriftnæringen, anses som driftsmiddel.

### **6.30 Terrengekjøretøy**

Terrengekjøretøy som brukes hovedsakelig i reindriften, anses som driftsmiddel i næringsvirksomhet og aktiveres for avskrivning i saldogruppe d. Fordel ved privat bruk av terrengekjøretøy skal inntektsføres.

### **6.31 Tilskudd**

Det er innen reindriftnæringen etablert en rekke tilskuddsordninger. Reindriftsforvaltningen i Alta har oversikt over gjeldende tilskuddsordninger i reindriftnæringen.

Tilskudd som erstatter næringsinntekt er skattepliktig inntekt og skal dermed føres som inntekt i næringsoppgaven.

Er det mottatt tilskudd gjennom reindriftsavtalen eller andre offentlige tilskuddsordninger til anskaffelse av driftsmidler, skal kostprisen reduseres med tilskuddet. Se for øvrig stikkord om «Tilskudd - offentlige tilskudd».

### **6.32 Tilvekst**

Tilvekst på dyr regnes ikke som inntekt før ved realisasjon.

### **6.33 Underskudd**

Underskudd av reindrift kan overføres til fradrag i annen alminnelig inntekt, både i reindrifskommunen 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 på selvangivelsen. Underskudd av reindrift kan fremføres til fradrag mot all slags alminnelig inntekt i senere inntektsår og kan tilbakeføres ved opphør av næringsvirksomheten.

Underskudd utenom reindrift (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk) kan føres til fradrag i reindriftsinntekt, både ved overføring for samme år, ved fremføring til senere år eller ved tilbakeføring ved opphør av næringsvirksomhet, når vilkårene for øvrig er til stede. Se for øvrig stikkord «Underskudd».

### **6.34 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. Det kan være fastsatt takseringsregler av fylkesskattekontoret. Om prisen på uttak av kjøtt, se Skattedirektoratets takseringsregler i gul del bak i boken.

### **6.35 Vedlikehold**

Om fradrag for vedlikehold, se stikkord «Vedlikehold».

### **6.36 Walkie talkie**

Kostnader til walkie-talkie brukt i næringsvirksomhet er fradragsberettiget.

## **7 Gjennomsnittsligning**

### **7.1 Generelt**

Når en skattyter har drevet reindriftsnæring 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). Det foretas likevel ikke gjennomsnittsligning for tredje og fjerde år dersom årsinntekten ligger mer enn 15 prosent under gjennomsnittsinntekten for vedkommende år. Prosenten beregnes av gjennomsnittsinntekten.

### **7.2 Hvilken inntekt**

Det er i utgangspunktet årsinntekten slik den fremkommer i næringsoppgaven for reindrift som skal gjennomsnittsberegnes. Om diverse inntekter/kostnader alfabetisk ordnet, se ovenfor.

#### **7.2.1 Gjeldsrenter**

Den årsinntekt som inngår i gjennomsnittsberegningen fastsettes før fradrag for gjeldsrenter.

#### **7.2.2 Reineierfond**

Avsetning til eller uttak fra reineierfond skal ikke trekkes fra/medtas i årets næringsinntekt før gjennomsnittsberegningen. Avsetning til og uttak fra fondet må henholdsvis trekkes fra og legges til årets gjennomsnittsberegnete inntekt.

### **7.3 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.

Underskudd etter at gjennomsnittsberegning er påbegynt, inngår i gjennomsnittsberegningen med det faktiske beløp. 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.

### **7.4 Overdragelse til barn**

Ved overdragelse av hele reindriftsnæringen fra foreldre til barn under 20 år, skal gjennomsnittsligning avbrytes på foreldrenes hånd. Dette gjelder uansett om overdragelsen er skjedd mot vederlag, overføring uten vederlag eller arv. Barnet skal lignes på samme måte

som voksne kjøpere av rein og gjennomsnittsligning skal normalt påbegynnes etter tre hele inntektsår. Om når denne inntekten skal lignedes hos foreldrene, se stikkord «Barn og ungdom».

### ***7.5 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 innen ordinær ligning for det påfølgende inntektsår legges ut. Senere endringer av lignet årsinntekt henføres i sin helhet til det inntektsår den enkelte endring gjelder, uten at endringen får konsekvenser for gjennomsnittsberegningen for dette eller senere inntektsår.

### ***7.6 Opphør***

Dersom skattyteren i inntektsåret har opphørt med næringsvirksomheten, herunder gått konkurs, eller avgått ved døden, kan gjennomsnittsligning ikke foretas.

Gjennomsnittsligning skal fortsette om reieneieren bare realiserer deler av flokken, men næringsvirksomheten ellers drives videre. Beholdes noen få dyr (pensjonsrein), regnes likevel næringsvirksomheten å være opphørt. Avkastningen av denne reien lignedes direkte.

Gjennomsnittsligningen fortsetter også om:

- næringsvirksomheten innen utgangen av skattyterens dødsår overtas udelt av enearving eller av gjenlevende ektefelle i uskifte, og vedkommende lignedes under ett med avdøde, eller
- avdøde og dennes dødsbo lignedes under ett for dødsåret.

### ***7.7 Flytting til annen kommune***

Gjennomsnittsligningen fortsetter selv om skattyteren på grunn av flytting lignedes for reindriftsinntekten i annen kommune enn tidligere.

### ***7.8 Avbrudd av gjennomsnittsligning***

Dersom det ved avbrudd av gjennomsnittsligningen viser seg at gjennomsnittsinntekten i det siste eller nest siste år avviker mer enn 10 pst. fra det beløp årsinntekten utgjorde, legges årsinntekten til grunn for inntektsfastsettelsen gjennom endring av ligningen for vedkommende inntektsår.

Ligningsmyndighetene gjennomfører endringen av eget tiltak.

## **8 Avviklings- og omstillingsfond for reieneiere (reineierfond)**

### ***8.1 Hvem kan avsette***

Skattytere som utøver reindriftnæring, kan sette av til avviklings- og omstillingsfond for reieneiere (reineierfond) når visse vilkår er oppfylt, se nedenfor, jf. sktl. § 8-3.

Det gis fradrag i inntekten det år avsetning foretas.

#### ***8.1.1 Ektefeller***

Begge ektefeller i felles bedrift kan sette av til reineierfond.

#### ***8.2 Vilkår for å sette av***

Avsetningsadgangen til reieierfond 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 reindriftnæringen. Dette kan ikke overprøves av ligningsmyndighetene.

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.

#### *8.2.1 Flere kommuner*

Dersom skattytere er skattepliktige for reindrift til flere kommuner, er det samlet beholdning i alle kommuner som legges til grunn for vurderingen.

#### *8.2.2 Barn*

Når barns inntekt av reindrift lignes hos foreldrene, skal barnets beholdning av rein per 1. januar og 31. desember være med i vurdering av reduksjonen.

### **8.3 Avsetningsgrunnlaget**

Grunnlaget for beregning av maksimal avsetning til reieierfond er årets inntekt av reindriftnæring i alle kommuner, eventuelt etter gjennomsnittsberegning. Inntekten regnes etter fradrag for årets underskudd i reindriftnæring i andre kommuner og fradrag for tidligere års fremførbare underskudd uansett hvordan dette er oppstått (bortsett fra underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk). Innbetaling til individuell pensjonsavtale, gjeldsrenter mv. og eventuelt særfradrag, og andre beløp som føres direkte på selvangivelsen, skal derimot ikke redusere beregningsgrunnlaget.

Tidligere års avsetning til reieierfond som tillegges i årets inntekt, skal ikke tas med i avsetningsgrunnlaget. Det samme gjelder renter av reieierfond som behandles på samme måte som selve reieierfondet.

Skattepliktige sykepenger og dagpenger under arbeidsløyse skal heller ikke tas med i beregningsgrunnlaget. Det samme gjelder inntektstillegg ved summarisk endring etter lignl. § 9-9.

#### *8.3.1 Dødsfall*

Det kan ikke settes av til reieierfond i avdødes navn for dødsåret. Dødsbo/gjenlevende ektefelle/arving som overtar avdødes reindriftsvirksomhet udelt, kan ta med avdødes inntekt av reindrift i sitt avsetningsgrunnlag.

#### *8.3.2 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 på den annen ektefelles hånd.

### **8.3.3 Barn**

Barns inntekt av reindrift som lignes hos foreldrene, tas med i avsetningsgrunnlaget.

## **8.4 Avsetningens størrelse**

### **8.4.1 Minstegrense**

Den årlige avsetning må utgjøre minst kr 30 000. Dersom begge ektefeller krever avsetning, gjelder minstegrensen for hver av dem.

### **8.4.2 Maksimumsgrense**

Avsetningsbeløpet det enkelte år må ikke være mer enn 80 pst. av avsetningsgrunnlaget.

Hvis begge ektefeller setter av til reineierfond, gjelder maksimumsgrensen for hver av ektefellene.

## **8.5 Deponering i bank**

Skattyteren må innen selvangivelsesfristen sette avsetningsbeløpet inn på særskilt konto i innenlandsk bank. 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 vedkommende ligningskontor.

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. En bør samtidig gjøre skattyteren oppmerksom på at erklæring om deponering for senere år må vedlegges selvangivelsen uoppfordret. Blir beløpet ikke deponert, skal fradrag for avsetning nektes.

## **8.6 Flere kommuner**

Har skattyteren inntekt av reindrift i flere kommuner, skal avsetningen fordeles i forhold til den alminnelige inntekt i hver kommune.

## **8.7 Formelle regler**

Krav om fradrag for avsetning må være fremsatt innen den frist som gjelder for levering av selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

### **8.7.1 Økning av avsetning**

Har skattyteren avsatt maksimalt til reineierfond ut fra sin selvangivelse, kan skattyteren kreve økt avsetning dersom inntektstillegg under den ordinære ligningsbehandling medfører at avsetningen kan økes med minst kr 5000. Ligningskontoret kan gi en kort frist til å innsette det økte avsetningsbeløp i bank.

## **8.8 Skattlegging**

### **8.8.1 Uttak**

Beløp som det er gitt fradrag for etter bestemmelsene foran, skal tillegges skattyterens inntekt ved ligningen for det eller de år innestående midler på vedkommende bankkonto heves. Hevet beløp skal ikke tas med i årsinntekt som er gjenstand for gjennomsnittsberegning. Skattyteren anses å ha disponert over fondsmidlene i samme rekkefølge som avsetning er foretatt.

### 8.8.2 Sikkerhet for gjeld

Blir avsatte fondsmidler stilt som sikkerhet for gjeld, likestilles det med uttak.

### 8.8.3 Renter

Innskuddet i banken forrentes. Rentebeløp som godskrives den særskilte avsetningskontoen, skattlegges ikke i opptjeningsåret, og behandles helt ut som avsetningsmidler, og ikke som renter.

### 8.8.4 Dødsfall

Står det ved skattyterens død avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt dette året. Skattyterens dødsbo, samt gjenlevende ektefelle eller arving som udelt overtar reindriftsnæringen, kan la avsatte fondsbeløp bli stående ubeskattet på samme vilkår som for avdøde.

### 8.8.5 Konkurs

Dersom skattyteren går konkurs og det står avsatte midler på fondskontoen, skal disse tas til inntekt det år konkursen åpnes.

### 8.8.6 Frist for skattlegging

Avsatte midler (inkludert opptjente renter) skattlegges senest ved ligningen for det syvende året etter at det ble gitt fradrag for beløpet.

### 8.8.7 Flere kommuner

Har skattyteren inntekt i flere kommuner, skal inntektsført beløp fordeles i forhold til den alminnelige inntekt i hver kommune.

## Reise - allment om gruppering av reiser

### 1 Generelt

Den skattemessige grupperingen nedenfor gjelder klassifisering av selve reisen (transporten). Grupperingen av selve reisen gjelder ikke uten videre for klassifisering av oppholdet utenfor hjemmet.

Selv om første reise til og siste reise tilbake mellom hjemmet og et arbeidssted med overnatting utenfor hjemmet anses som yrkesreise, kan oppholdet bli å anse som pendleropphold. Tilsvarende kan en hjemreise under fraværperioden på en yrkesreise med overnatting, bli å anse som besøksreise.

Skattemessig kan en dele reiser inn i blant annet følgende grupper etter vilkår for fradrag og/eller størrelsen av fradraget:

- arbeidsreiser. Normalt er dette de «daglige» reiser mellom bolig mv. og det faste arbeidsstedet og mellom faste arbeidssteder. Om hva som er arbeidsreiser, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser». Om størrelsen av fradraget for slike reiser, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)»
- besøksreise (pendlerreise) til hjemmet. 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. Om fradrag for besøksreiser, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet»



- yrkesreiser, herunder reise i tjeneste og i næringsvirksomhet. Dette omfatter også en pendlers første reise fra hjemmet ved oppstart av arbeidet, og siste reise til hjemmet ved opphør av arbeidet, se likevel om skattyters valgrett i et slikt tilfelle i stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser» under pkt. 2.2 «Valgrett»
- flytterreiser. Om fradrag for slike kostnader, se stikkord «Flyttekostnader»
- reiser i forbindelse med utdanning. Om eventuelt fradrag for slike kostnader, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader»
- reiser i forbindelse med velferdstiltak, se stikkord «Velferdstiltak»
- reiser for å bringe barn til og fra barnehage, se stikkord «Foreldrefradrag»
- reiser i forbindelse med sykdomskostnader, se stikkord «Særfradrag - sykdom eller svakhet», og
- reiser som ikke har tilstrekkelig sammenheng med inntektsgivende arbeid til at det er fradragsrett for kostnadene eller som ikke gir rett til særfradrag, f.eks. feriereiser. Om fordel når arbeidsgiver yter fri reise, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.28 «Reiser».

## Reise - avgrensning av arbeidsreiser

*Sktl. § 6-44. FSFIN § 5-15-6 (10) og (11), §§ 6-44-10 til 6-44-15 og ikrafttredelsesbestemmelsene til disse.*

### 1 Innledning

Ved bruk av reglene nedenfor må en:

- først fastslå om og i tilfelle hvor skattyteren i ett og samme arbeidsforhold har et fast arbeidssted der vedkommende normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen), jf. pkt. 3.4 «Hovedregel, fast arbeidssted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen)»
- deretter undersøke om skattyteren i samme arbeidsforhold har noe annet fast arbeidssted (to-ukersreglene), jf. pkt. 3.5 «Hovedregel, fast arbeidsted hvor skattyteren ikke normalt utfører sitt arbeid (herunder to-ukersregelen)»
- deretter undersøke om skattyteren kommer inn under noen av unntakene, jf. pkt. 2.4 «Unntak, generelt»

FIN har i brev av 24. november 2000 gitt anvisning på en del tolknings spørsmål, se FIN i Utv. 2000/1689.

## 2 Hva er arbeidsreise

### 2.1 Generelt

Reglene om grensen mellom arbeidsreiser og yrkesreiser, gjelder for alle som reiser mellom bolig og arbeidssted, herunder næringsdrivende.

Reglene gjelder selv om skattyteren har flere slike reiser per dag. Videre gjelder de uavhengig av hvor lang denne reisen er, f.eks. med daglig reise tur/retur med fly mellom bolig i Oslo og fast 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, som etter reglene vil være yrkesreise, til arbeidsreise når skattyteren selv dekker kostnadene.

## **2.3 Hovedregel**

### **2.3.1 Generelt**

Følgende reiser (tur/retur) uten overnatting utenfor boligen mv. skal som hovedregel behandles som arbeidsreiser:

- reise mellom bolig og fast arbeidssted, og
- reise mellom faste arbeidssteder. Dette gjelder når de faste arbeidsstedene er i forskjellige arbeidsforhold/virksomheter.

Motsatt skal følgende reiser (tur/retur) som hovedregel behandles som yrkesreiser:

- reise mellom bolig og ikke-fast arbeidssted
- reise mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted og
- reise mellom ikke-faste arbeidssteder

uavhengig av om skattyteren overnatter utenfor hjemmet, med mindre det er en annen type reise, f.eks. besøksreise.

Innenfor det som defineres som ett arbeidssted, se nedenfor, vil forflytninger mellom steder hvor arbeidet utføres ikke regnes som arbeidsreise. Spørsmålet kan være aktuelt ved arbeid på et arbeidssted som er stort i utstrekning, f.eks. i en skog.

Spesielt om reise til/fra mobilt arbeidssted, se nedenfor under pkt. 3.4.2 «Spesielt om mobilt arbeidssted».

Om unntak, om hva som er skattyterens bolig og om hva som er definert som fast arbeidssted, se nedenfor.

### **2.3.2 Reise til/fra fast arbeidsted via ikke-fast arbeidsted**

Går reise mellom bolig og fast arbeidssted, via et ikke-fast arbeidssted, regnes merreisen utover reisestrekningen direkte mellom bolig og det faste arbeidssted som yrkesreise. Tilsvarende gjelder ved reise mellom faste arbeidssteder via ikke-fast arbeidssted.

## **2.4 Unntak, generelt**

Unntakene fra hva som er arbeidsreise, er i forskriften dels formulert som hva som er yrkesreise, dels formulert som en regel om hva som ikke er fast arbeidssted. Reglene om hva som ikke er arbeidsreise omfatter:

- reise med overnatting utenfor boligen, når en ser hele reisen under ett fra skattyteren forlater boligen til han er hjemme igjen, se nedenfor under pkt. 2.5 «Unntak, reiser med overnatting»
- reise til/fra et fast arbeidsted hvor skattyteren ikke arbeider mer enn 10 dager i inntektsåret, se nedenfor under pkt. 2.6 «Unntak, arbeidssted hvor det arbeides inntil 10 dager i året»
- reise mellom bolig og fast arbeidssted kombinert med en yrkesreise videre fra arbeidsstedet dersom skattyteren oppholder seg på det faste arbeidsstedet i kort tid og

ikke utfører alminnelig arbeid der, se nedenfor under pkt. 2.7 «Unntak, reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise som er yrkesreise»

- reise hvor det er regelmessig påkrevet å frakte arbeidsutstyr med i bil, se nedenfor under pkt. 2.8 «Unntak, arbeidsutstyr medbringes»
- reise ved visse tilkallinger, se nedenfor under pkt. 2.9 «Unntak, tilkalling»
- reise mellom arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller utlandet og et oppmøtested for transport dit, se nedenfor under pkt. 2.10 «Unntak, reise til/fra fast arbeidssted på sokkelinnretning eller fartøy eller i utland», eller
- reise til særskilt sted for møte, kurs mv., se nedenfor under pkt. 3.6 «Unntak, særskilt sted for møte, kurs o.l.»,

Om skattyter som arbeider for en veldedig eller allmenntilnyttig organisasjon eller skjøtter politisk verv, se nedenfor under pkt. 2.11 «Unntak, arbeid for veldedig eller allmenntilnyttig organisasjon» og pkt. 2.12 «Unntak, offentlig politisk verv».

### ***2.5 Unntak, reiser med overnatting***

Reiser hvor skattyteren overnatter utenfor boligen, er ikke arbeidsreise når overnattingen er begrunnet i utførelsen av arbeidet. Dette inkluderer reisen fra boligen selv om den går via et fast arbeidssted og reisen helt tilbake til boligen, selv om den skjer fra et fast arbeidsted. Unntaket gjelder uavhengig av hvordan overnattingen skjer, enten det f.eks. er på hotell ved en yrkesreise, i pendlerbolig, mobilt arbeidssted eller på et rutegående kommunikasjonsmiddel.

Foretar skattyteren reise ut fra en bolig (f.eks. en pendlerbolig hvor han har overnattet utenfor hjemmet) og tilbake til denne, skal denne reisen ses som en isolert reise som, hvis den er uten overnatting og vilkårene for øvrig foreligger, er en arbeidsreise.

Det vil normalt foreligge en 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 hjemmet. 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 nattarbeide. Også skattyter 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.

#### Eksempel:

*Skattyter er på et tre ukers oppdrag på et (midlertidig) arbeidssted, som etter reglene 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, sml. HRD i Utv. 1999/14. De daglige reisene mellom overnattingsstedet (pendlerboligen) og det (midlertidige) faste arbeidsstedet, vil derimot være arbeidsreiser etter hovedregelen, med mindre det foreligger unntak. I tillegg kan skattyteren ha besøksreiser til hjemmet i løpet av tre-ukers perioden.*

### ***2.6 Unntak, arbeidssted hvor det arbeides inntil 10 dager i året***

Arbeidssted hvor skattyteren ikke arbeider/er til stede mer enn 10 dager i inntektsåret i samme arbeidsforhold/virksomhet, behandles ikke som fast arbeidssted, selv om det ville vært fast arbeidssted etter hovedregelen. Dette vil først og fremst gjelde skattytere som har et kortvarig oppdrag, f.eks. en forelesning eller møter i komite, styre, nemnd o.l. Imidlertid er regelen ikke begrenset til slike tilfeller. Unntaket vil således også gjelde for andre som fyller kravene, f.eks. fordi skattyteren slutter i arbeidet 10. januar, er student med sommerjobb i 10 dager, eller bare ser til utleiehus 10 dager i året.

Det forhold at det utføres arbeid på stedet, er tilstrekkelig til at det regnes med som en dag. Også dager hvor stedet ikke er fast arbeidssted etter andre regler regnes med, f.eks. at skattyteren overnatter utenfor hjemmet. Har skattyteren f.eks. et møte på to timer en dag, overnatter og har møte to timer den påfølgende dag, er dette å regne som to dager.

### ***2.7 Unntak, reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise som er yrkesreise***

Reise mellom bolig og fast arbeidssted før skattyteren påbegynner og/eller etter vedkommende avslutter en viderereise fra/til arbeidsstedet er en yrkesreise såfremt:

- viderereisen er en yrkesreise i samme arbeidsforhold og
- skattyteren oppholder seg i kort tid på det faste arbeidsstedet, og ikke utfører alminnelig arbeid under oppholdet. I den grad det utføres arbeid må aktiviteten ha direkte tilknytning til den påfølgende yrkesreisen i form av f.eks. å hente materiell eller personer. 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 sted vedkommende får tildelt arbeidsoppdrag, men hvor en normalt ikke utfører alminnelig arbeid. Slike tilfeller omfattes ikke av unntaket. Her vil reisen mellom skattyters bolig og oppmøtestedet derfor i utgangspunktet måtte anses som en arbeidsreise.

Det er ikke noe krav at skattyteren overnatter utenfor hjemmet på yrkesreisen videre fra det faste arbeidsstedet.

Unntaket gjelder ikke dersom viderereisen er en besøksreise eller en arbeidsreise.

### ***2.8 Unntak, arbeidsutstyr medbringes***

Reise mellom bolig og fast arbeidssted er yrkesreise når arbeidet regelmessig gjør det påkrevet:

- 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.

Hensyn som gjør det påkrevet 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 skattyteren regelmessig må vedlikeholde utstyret og utfører dette hjemme utenfor arbeidstid.

Videre vil dette unntaket gjelde dersom skattyteren 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 verdier som står på spill.

### **2.9 Unntak, tilkalling**

Enkelte skattytere blir i visse situasjoner i arbeidet tilkalt til det faste arbeidsstedet. Ved nødvendig tilkalling utenfor ordinær arbeidstid, regnes reisen mellom det sted skattyteren oppholder seg og det faste arbeidssted, som yrkesreise. Det samme gjelder for returreisen fra arbeidsstedet tilbake til det stedet skattyteren ble tilkalt fra eller til boligen.

Med ordinær arbeidstid menes den tid skattyteren skal oppholde seg på arbeidsstedet og også den tiden hvor vedkommende har beredskapsvakt utenfor arbeidsstedet og bare møter på tilkalling (bakvakt/hjemmevakt). Avbrudd av ferie eller andre friperioder vil være tilkalling utenfor ordinær arbeidstid.

### **2.10 Unntak, reise til/fra fast arbeidssted på sokkelinnretning eller fartøy eller i utland**

Reise mellom oppmøtested for videretransport til eller fra sokkelinnretning, fartøy eller utland og selve arbeidsstedet på sokkelinnretning, fartøy eller i utland, er aldri arbeidsreise. Dette gjelder selv om arbeidsstedet på sokkelinnretning, fartøy eller i utland er et fast arbeidssted. Om hva som regnes som oppmøtested, se nedenfor under pkt. 3.5.2 «Hva menes med oppmøtested».

### **2.11 Unntak, arbeid for veldedig eller allmennyttig organisasjon**

Reglene om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise er ikke trådt i kraft for skattytere som:

- arbeider for en veldedig eller allmennyttig organisasjon, og
- samlet lønn, godtgjørelse mv. fra organisasjonen ikke overstiger kr 30 000 i inntektsåret. (ikke medregnet arbeidsgivers refusjon/utgiftsgodtgjørelse til dekning av reisekostnader),

jf. bestemmelsen om ikrafttreden av FSFIN §§ 6-44-10 til 6-44-15.

Det må vurderes konkret om reise i forbindelse med ovennevnte arbeid, skal anses som yrkesreise eller arbeidsreise. Ved denne vurderingen kan man legge til grunn de tidligere reglene, se Lignings-ABC for 1999. (Fradrag for arbeidsreiser gis etter reglene om avstandsfradrag.)

Om skattefritak for arbeidsgivers dekning av reisekostnadene på arbeidsreise, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 10 pkt. 10 «Kontantgodtgjørelse, refusjon, fri transport, bruk av firmabil».

### **2.12 Unntak, offentlig politisk verv**

Reglene om klassifisering av reise som arbeidsreise eller yrkesreise er ikke trådt i kraft for skattytere som:

- skjøtter et offentlig politisk verv, og
- samlet lønn, godtgjørelse mv. fra det offentlige ikke overstiger kr 30 000 i inntektsåret. (ikke medregnet det offentliges refusjon/utgiftsgodtgjørelse til dekning av reisekostnader),

jf. bestemmelsen om ikrafttreden av FSFIN §§ 6-44-10 til 6-44-15.

Det må vurderes konkret om reise i forbindelse med ovennevnte verv, skal anses som yrkesreise eller arbeidsreise. Ved denne vurderingen kan man legge til grunn de tidligere reglene, se Lignings-ABC for 1999. (Fradrag for arbeidsreiser gis etter reglene om avstandsfradrag.)

Om skattefritak for det offentliges dekning av reisekostnadene på arbeidsreise, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

### **3 Nærmere om skillet fast/ikke-fast arbeidsted**

#### **3.1 Hva er samme arbeidsforhold/virksomhet**

Hvert arbeidsforhold, herunder hver næringsvirksomhet og inntektsgivende aktivitet, må vurderes isolert. Hva som er samme arbeidsforhold mv. må avgjøres konkret.

I utgangspunktet vil arbeid for samme arbeidsgiver være ett arbeidsforhold. Imidlertid kan en skattyter for samme arbeidsgiver ha to eller flere arbeidsforhold. Motsatt kan en skattyter ha flere arbeidsgivere i samme 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. På den annen side vil en ansatt i et datterselskap som for en kort periode utfører arbeid av samme type for morselskapet, kunne anses å utføre det i samme arbeidsforhold selv om vedkommende lønnes av morselskapet. Er en i tvil må en ved vurderingen blant annet legge 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,
- krever arbeidene kompetanse av samme art,
- utføres arbeidet på samme arbeidssted.

Ingen av momentene er alene avgjørende. Momentlisten er ikke uttømmende.

Om hva som er samme næringsvirksomhet og hva som inngår i virksomheten, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Ved spørsmål om hva som er samme inntektsgivende aktivitet, f.eks. ved utleie av to eller flere hus, må det foretas en konkret vurdering hvor en blant annet legger vekt på avstanden mellom husene.

#### **3.2 Hva menes med bolig**

Reglene om arbeidsreise omfatter bl.a. reiser med henholdsvis utgangspunkt og slutt punkt i skattyterens bolig. Bolig er den bolig 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 og 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 arbeidssted. (Det kan imidlertid i slike tilfeller være særregler for hvilken reisestrekning som skal legges til grunn, se «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)»).

### **3.3 Hva er et arbeidssted**

Arbeidssted er et sted hvor skattyteren faktisk utfører arbeid/er til stede i arbeidstiden. Det er ikke noe krav om at vedkommende selv (for næringsdrivende) eller vedkommendes arbeidsgiver (for arbeidstakere) har noen rettslig tilknytning til arbeidsstedet ved å eie eller leie det.

Er arbeidsstedet:

- stort i utstrekning, f.eks. veien for en veioppsynsmann, et fabrikkområde eller en skog eller
- det stedet hvor arbeidet utføres flytter seg, f.eks. ved anlegg av kraftledning eller asfaltering av vei,

må en vurdere konkret om dette skal anses som et arbeidssted eller flere arbeidssteder i forhold til disse reglene. I utgangspunktet skal det mye til å si at et fabrikkområde eller en skog ikke er ett arbeidssted. Det samme gjelder ved anlegg av kraftlinje eller asfaltering av vei så lenge en holder seg innenfor samme geografiske område.

Om mobilt arbeidssted, se nedenfor under pkt. 3.4.2 «Spesielt om mobilt arbeidssted».

Om når et oppmøtested hvor det ikke utføres arbeid, likestilles med fast arbeidssted, se nedenfor.

### **3.4 Hovedregel, fast arbeidssted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen)**

#### **3.4.1 Generelt**

Reglene om arbeidsreiser skiller mellom fast arbeidssted og ikke-fast arbeidssted.

Fast arbeidssted er i utgangspunktet det sted hvor skattyter normalt utfører sitt arbeid, vurdert isolert for hvert arbeidsforhold/næringsvirksomhet/annen inntektsgivende aktivitet. Det vil si at skattyterens arbeid på stedet skjer regelmessig og med en viss hyppighet i forhold til omfanget av arbeidsforholdet/næringsvirksomheten/den inntektsgivende aktiviteten.

Har skattyteren i ett og samme arbeidsforhold/næringsvirksomhet/annen inntektsgivende aktivitet bare ett arbeidssted, vil dette være et fast arbeidssted, selv om skattyteren er der sjelden og/eller uregelmessig, f.eks. fordi det er et bierverv eller skattyteren har deltidsjobb, med mindre skattyteren ikke arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret.

Arbeider skattyteren på flere arbeidssteder i samme arbeidsforhold, skal en legge til grunn at innenfor et arbeidsforhold/næringsvirksomhet/annen inntektsgivende aktivitet, kan bare ett av arbeidsstedene anses å være det arbeidsstedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid i samme to-månedersperiode. To-månedersperiodene er jan.-feb., mars-april osv., jf. sktbl. § 12 nr. 1. Skattyteren kan således bare ha ett fast arbeidssted etter reglene ovenfor i samme to-månedersperiode i samme arbeidsforhold mv. Det arbeidssted hvor skattyteren arbeider mest i

to-månedersperioden anses som fast arbeidssted etter denne regelen. Arbeider skattyteren tilnærmet like mye på hvert av arbeidsstedene, må det gjøres en totalvurdering av hvilket av arbeidsstedene som er det faste. Ved denne vurderingen skal en bl.a. legge vekt på:

- hvor de mest sentrale funksjoner utføres
- hvor det er flest medarbeidere
- hvor ledelsen befinner seg
- hvor administrasjonen er plassert og
- hvilket sted som har kortest vei fra skattyterens bolig.

Ingen av momentene er alene avgjørende. Momentlisten er ikke uttømmende.

Denne vurderingen må i prinsippet foretas særskilt for hver to-månedersperiode i samme arbeidsforhold.

Unntaksvis kan skattyteren ha så mange arbeidssteder i to-månedersperioden at ingen av dem kan utpekes som det arbeidsstedet 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.

Skattyter kan i tillegg til et fast arbeidssted der han normalt utfører sitt arbeide, også ha fast arbeidssted etter andre regler i samme arbeidsforhold/virksomhet i samme to-månedersperiode, se nedenfor.

#### 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 eller bare en hovedrengjøring 11 dager på rad, skal arbeidsstedet vurderes isolert i forhold til dette arbeidsforholdet. Oppdragsgivers hjem blir da skattyterens faste arbeidssted i dette arbeidsforholdet, uavhengig av om det er bierverv eller hovederverv for skattyteren. Driver skattyteren derimot næringsvirksomhet og arbeidet er utført i denne virksomheten, vil skattyteren rent faktisk ha flere arbeidssteder i virksomheten. Oppdragsgivers hjem vil da ikke være fast arbeidssted med mindre skattyteren arbeider der i den vesentligste del av arbeidstiden sammenhengende i mer enn to uker.*

#### Eksempel:

*Prester som har et prestekontor som må anses som arbeidssted, men som hyppig reiser til kirker, skoler og andre steder innenfor distriktet, har flere arbeidssteder. Er prestekontoret det arbeidsstedet han har flest arbeidstimer, må reisene til de andre arbeidssteder anses som yrkesreiser, selv om den samlede arbeidstiden som går med på slike arbeidssteder, overstiger arbeidstiden på prestekontoret.*

#### *3.4.2 Spesielt om mobilt arbeidssted*

For personer som normalt arbeider på et transportmiddel som f.eks. skip, fly, tog, lastebil og drosje, vil dette være et fast (mobilt) arbeidssted. Dette vil være et fast arbeidssted uavhengig av hvor det befinner seg. Daglig reise mellom boligen og det mobile arbeidsstedet, vil være arbeidsreise såfremt betingelsene for øvrig er til stede. Dette vil gjelde uavhengig av hvor det mobile arbeidsstedet er i forhold til boligen og om det er plassert på et sted som disponeres av



skattyterens foretak eller ikke. For eksempel vil en drosjesjåførs reise fra bolig i Lillesand til Oslo for å overta og kjøre hjem en drosje som har hatt tur til Oslo, være en arbeidsreise med mindre skattyteren overnatter på reisen. Kjøringen tilbake til Lillesand med drosjen, vil være en yrkesreise.

Mobile arbeidsmaskiner, som f.eks. en selvgående gravemaskin, mobilkran, asfaltleggingsmaskin, er ikke et mobilt arbeidssted. Arbeidsstedet for disse er derfor stedet hvor maskinen befinner seg.

### ***3.5 Hovedregel, fast arbeidssted hvor skattyteren ikke normalt utfører sitt arbeid (herunder to-ukersregelen)***

#### ***3.5.1 Generelt***

I tillegg til fast arbeidssted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid, kan følgende steder også være fast arbeidssted:

- sted hvor skattytere ikke normalt utfører sitt arbeid, men som likevel er det samme i en sammenhengende periode på mer enn to uker
- oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse til arbeidsoppdrag når oppmøtestedet er det samme i en sammenhengende periode på mer enn to uker
- oppmøtested for transport til eller fra arbeidsplass på sokkelinnretning eller fartøy, eller transport til eller fra arbeidsoppdrag i utlandet.

#### ***3.5.2 Hva menes med oppmøtested***

Oppmøtested (som blir regnet som fast arbeidssted i.f.m. to-ukersregelen) er et sted der skattyteren ikke utfører selve arbeidet, men der han møter f.eks. for å få tildelt arbeidsoppdrag, forbereder seg til arbeidsoppdrag, henter verktøy mv. Dette kan f.eks. være arbeidsgiverens kontor, lager til foretaket mv., men det kan også være sted som ikke er disponert av foretaket, f.eks. sted for foretakets oppdragsgiver mv.

Oppmøtested for videretransport til sokkelinnretning, fartøy eller utlandet, er f.eks. et sted hvor skattyteren møter opp og hvor videretransporten besørges av arbeidsgiver/oppdragsgiver.

#### ***3.5.3 Spesielt om kravet til to-ukersperiode***

Et arbeidssted hvor skattyteren ikke normalt utfører sitt arbeid, jf. ovenfor, blir et fast arbeidssted i tillegg til andre faste arbeidssteder, såfremt skattyteren arbeider der sammenhengende i mer enn to uker. Tilsvarende gjelder for oppmøtested for tildeling av og/eller forberedelse av arbeidsoppdrag, jf. ovenfor.

Er to-ukerskravet oppfylt, vil arbeidsstedet være fast fra første dag, ikke fra den dag to-ukerskravet oppfylles. To-ukersperioden behøver ikke å ligge innenfor en to-månedersperiode.

En sammenhengende periode på mer en to uker innebærer i utgangspunktet at skattyteren arbeider/møter opp på samme sted hver ordinær arbeidsdag i en sammenhengende tidsperiode på minst to uker pluss en dag. Perioden kan regnes fra andre dager i uken enn mandag.

Det er tilstrekkelig at skattyteren arbeider mer en 50 pst. av arbeidstiden vedkommende dag på vedkommende sted for at denne dagen skal telle med i to-ukersperioden.

Fravær en dag for å utføre arbeid et annet sted i samme arbeidsforhold mv. vil avbryte to-ukersfristen umiddelbart. Fravær fra arbeidet på inntil tre sammenhengende dager, pga. sykdom, ferie, individuell avspasering mv., påvirker ikke anvendelsen av to-ukers grensen. 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 3-dagersperioden. Således vil en som har fri lørdag og søndag, ikke anses å bryte den sammenhengende perioden om han også tar fri på fredag og mandag. Dette gjelder selv om arbeidsstokken ellers arbeider ekstraordinært på slike dager, f.eks. for å overholde en frist. Fravær på torsdag, fredag i en uke, og mandag og tirsdag uken etter regnes som fravær i fire sammenhengende dager.

Ved fravær som avbryter fristen, anvendes to-ukersregelen særskilt for hver periode før og etter fraværet.

Arbeider/møter ikke skattyteren på vedkommende oppdragssted/møtested en eller flere ordinære arbeidsdager fordi skattyteren utfører arbeid andre steder for samme arbeidsgiver (dvs. at han ikke har arbeidsfravær), er dette et brudd på to-ukers perioden. Det skal da beregnes separate perioder før og etter avbruddsperioden.

### ***3.6 Unntak, særskilt sted for møte, kurs o.l.***

Selv om et arbeidssted er fast arbeidssted etter reglene ovenfor, skal likevel særskilt sted for møte, kurs o.l. der skattyteren er deltaker, ikke anses som fast arbeidssted. Dette gjelder uansett om skattyterens foretak avholder møtet eller kurset selv eller benytter ekstern arrangør. Videre gjelder det uansett hvor lenge kurset varer.

Det er et krav at i vedkommende arbeidsforhold, virksomhet mv. er arbeidsstedet et særskilt sted for møte, kurs mv. Utfører skattyteren normalt sitt arbeid på kursstedet, møtestedet mv., vil dette ikke være særskilt sted og vil derfor ikke være unntatt fra å være fast arbeidssted. Således vil møtested for kommunestyre og Storting, 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 vil kunne være personer, som utelukkende er foredragsholdere eller arrangører.

### ***3.7 Ikke-fast arbeidssted***

Med ikke-fast arbeidssted forstås arbeidssted som ikke faller inn under reglene ovenfor for hva som er fast arbeidssted.

## **4 Eksempler (alfabetisk sortert)**

### ***4.1 Arbeidsløs***

Arbeidsløses reiser til arbeidsformidlingen for registrering mv. behandles skattemessig som arbeidsreise.

### ***4.2 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. 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 de få fast arbeidssted etter to-ukers regelen.

Om slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.3 Bierverv**

Det er ikke særregler for bierverv. Ethvert bierverv vil utgjøre et eget arbeidsforhold, og behandles etter de ordinære regler.

Har skattyteren bare et 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. skattyteren arbeider mindre enn 10 dager der i inntektsåret eller skattyteren overnatter på reisen.

Om skattyter som arbeider for veldedig og annen allmenntilganglig organisasjon eller skjønner offentlig verv, se foran under pkt. 2.11 «Unntak, arbeid for veldedig eller allmenntilganglig organisasjon» og pkt. 2.12 «Unntak, offentlig politisk verv».

#### **4.4 Drosjer**

For drosjeeier/sjåfør vil drosjen være et mobilt arbeidssted. Drosjen vil være det arbeidsstedet hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og etter reglene være et fast arbeidssted. Dette vil også gjelde for personer som har yrket som bierverv (over 10 dager i inntektsåret) og selv om vedkommende skifter frem og tilbake mellom å kjøre forskjellige drosjer i samme arbeidsforhold. Eventuell reise mellom bolig og drosjen vil være arbeidsreise. Drosjen er imidlertid ikke lenger skattyters arbeidssted når den brukes privat.

#### **4.5 Gårdbruker**

Når en bonde er bosatt utenfor gården skal reisen mellom boligen og gårdsbruket anses som arbeidsreise, med mindre det faller inn under noen av unntakene. Reise innenfor gårdsbrukets grenser, inkludert skogen, er yrkesreise.

#### **4.6 Hjemmehjelp**

Hjemmehjelp vil vanligvis ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn.

I slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.7 Hjemmesykepleier**

Hjemmesykepleier vil vanligvis ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det sted vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a.

Om slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.8 Husmorvikar**

Husmorvikar vil ofte ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det sted vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a.

Om slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.9 Håndverkere**

For enkelte håndverkere vil en kunne peke ut ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende to-måneders periode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende to-måneders periode.

Andre håndverkere vil ofte ikke ha ett sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn. I slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### ***4.10 Inntektsgivende aktivitet***

Det er ikke særregler for reise til arbeidssted for inntektsgivende aktivitet, f.eks. tilsyn til 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.

#### ***4.11 Landbruksvikar***

Landbruksvikarer vil ofte ikke ha ett sted som etter reglene skal anses som det sted vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som derfor kan utpekes til fast arbeidssted, jf. FSFIN § 6-44-11 (1) bokstav a.

Om slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### ***4.12 Oppdrag på strekningen mellom hjem og fast arbeidssted***

Dersom skattyteren i forbindelse med kjøring mellom bolig og fast arbeidssted f.eks. henter/leverer post i egen virksomhet eller for arbeidsgiveren, anses postkontoret mv. ikke for et fast arbeidssted. Reisen mellom boligen og det faste arbeidsstedet er en arbeidsreise. Må skattyteren ta omveier for å få utført oppgaven, anses den veilengde som overstiger avstanden mellom boligen og det faste arbeidsstedet, som yrkeskjøring.

Utfører skattyteren arbeid på veien mellom boligen og det faste arbeidsstedet, og arbeidet utføres på et sted som ikke er fast arbeidssted, er veilengden mellom bolig og det faste arbeidssted en arbeidsreise, mens reisestrekning som overstiger avstanden mellom hjem og det faste arbeidsstedet er yrkesreise.

#### ***4.13 Oppmøtested***

##### ***4.13.1 Generelt***

Reiser skattyteren mellom bolig og et oppmøtested og derfra videre til et arbeidssted, er det avgjørende for behandlingen av reisen mellom

- bolig og oppmøtestedet og
- oppmøtestedet og arbeidsstedet,

om oppmøtestedet er definert som et fast arbeidssted eller er et ikke-fast arbeidssted. Om når oppmøtested er fast arbeidssted, se ovenfor under pkt. 3.5 «Hovedregel, fast arbeidsted hvor skattyteren ikke normalt utfører sitt arbeid (herunder to-ukersregelen)». I andre tilfeller er oppmøtestedet et ikke-fast arbeidssted.

##### ***4.13.2 Oppmøtestedet er fast arbeidssted***

Er oppmøtestedet et fast arbeidssted, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet som hovedregel være arbeidsreise. Viderereisen mellom dette oppmøtestedet og et fast arbeidssted,

vil som hovedregel også være arbeidsreise. Det er tatt inn liste over unntak ovenfor under pkt. 2.4 «Unntak, generelt». F.eks vil reisen videre fra oppmøtestedet for transport til eller fra arbeidssted på sokkelinnretning, fartøy eller til arbeidssted i utlandet, likevel være en yrkesreise selv om arbeidsstedet er fast arbeidssted og selv om skattyteren ikke overnatter på reisen. Unntaket for reise mellom bolig og fast arbeidssted når dette er kombinert med en yrkesreise videre og visse andre vilkår foreligger, se foran under pkt. 2.7 «Unntak, reise mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med en viderereise som er yrkesreise», gjelder ikke i forhold til et oppmøtested.

#### *4.13.3 Oppmøtestedet er ikke et fast arbeidssted*

Er oppmøtestedet ikke et fast arbeidssted, må en skille mellom de tilfeller der oppmøtestedet er et arbeidssted (fast eller ikke-fast), og der det ikke er et arbeidssted. Er oppmøtestedet et arbeidssted som etter reglene ikke er fast, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet isolert sett være en yrkesreise. Er oppmøtestedet ikke et arbeidssted, ses det helt bort fra dette ved vurderingen av reisen.

Går viderereisen fra oppmøtested som er et ikke-fast arbeidssted til et fast arbeidssted, regnes reiseavstanden mellom bolig og direkte til det faste arbeidsstedet som arbeidsreise, med mindre reisen ikke kommer inn under ett av unntakene foran. Eventuell merreise utover avstanden mellom bolig og det faste arbeidssted, fordi skattyteren skal innom oppmøtestedet, regnes som yrkesreise.

Går viderereisen fra det ikke-faste oppmøtested til et ikke-fast arbeidssted, regnes hele reisen som yrkesreise.

#### **4.14 Overtid**

Ekstra kjøring mellom bolig og fast arbeidssted i forbindelse med overtid, er arbeidsreise. Ekstra kjøring mellom sted skattyteren oppholder seg og fast arbeidssted ved nødvendig tilkalling utenom ordinær arbeidstid, anses likevel som yrkesreise, se ovenfor under pkt. 2.9 «Unntak, tilkalling».

Om skattefritak for arbeidsgivers dekning når reisen skyldes ekstraordinære forhold i arbeidet, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

#### **4.15 Pendlere**

Første reise til et nytt arbeid hvor skattyteren overnatter og siste reise hjem derfra, er yrkesreise. Pendler skattyteren i arbeidsperioden av private grunner til sin faste bolig, vil dette være besøksreiser. Om de daglige reiser fra den boligen hvor skattyter overnatter ved arbeidsstedet til selve arbeidsstedet er arbeidsreise, vil avhenge av om arbeidsstedet kan anses å være fast arbeidssted for vedkommende.

#### **4.16 Prest**

Prester har oftest et prestekontor, enten i boligen eller på et annet sted. Prestekontoret må som hovedregel anses for å være et fast arbeidssted. Presten reiser hyppig til kirker, skoler og andre steder i distriktet. Disse stedene må for prester anses som ikke-faste arbeidssteder, selv om den totale arbeidstid som går med til slike reiser overstiger den tid som tilbringes på prestekontoret.

#### **4.17 Renholdsarbeidere**

For enkelte renholdsarbeidere vil en kunne peke ut ett sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende to-måneders periode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende to-måneders periode.

Andre renholdsarbeidere vil ofte ikke ha et sted hvor vedkommende normalt utfører sitt arbeid og som kan utpekes til fast arbeidssted av den grunn.

Om slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.18 Revisor**

Det er ikke særregler for revisorer. De fleste revisorer vil ha ett arbeidssted som kan utpekes som det stedet de normalt utfører sitt arbeid.

Om tilfeller hvor det ikke kan utpekes slikt arbeidssted, se nedenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

#### **4.19 Selgere**

For selgere som kjører direkte til kundene uten å være innom et fast arbeidssted i løpet av dagen, regnes all kjøring som yrkesreise.

#### **4.20 Skogeier/skogsarbeider**

En skogeier som reiser fra gården og ut i egen skog som ligger i direkte tilknytning til gården, innrømmes fradrag for bilkostnader etter de regler som gjelder for yrkeskjøring.

Skogsarbeideres kjøring mellom bolig og arbeidssted regnes som yrkeskjøring dersom han må frakte med seg tyngre arbeidsutstyr o.l. hjem fordi det må utføres vedlikeholdsarbeid og stell av utstyret utenom arbeidstiden.

#### **4.21 Styremøter**

For reiser til styremøter, må en først ta stilling til om styrearbeidet er i et eget arbeidsforhold som bare omfatter styrevervet, eller om det er ledd i et annet arbeidsforhold eller en næringsvirksomhet.

Hvis arbeidsforholdet bare omfatter styrevervet, vil en måtte ta standpunkt til om stedet for styremøter er det eneste arbeidsstedet i dette arbeidsforholdet. I så fall vil møtestedet være det stedet skattyteren 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 gjelder ikke når arbeidsstedet er der hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid. Dersom skattyteren unntaksvis også har andre arbeidssteder i dette arbeidsforholdet, vil de vanlige regler gjelde.

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 forretningsadvokater hvor styrevervet etter konkret vurdering må anses som en del av advokatens næringsvirksomhet.

#### **4.22 Tjenestemann med godtgjørelse for bruk av bil i yrket**

At det er utbetalt godtgjørelse for bruk av bil til vedkommende reise, kan ikke tillegges vekt ved avgjørelsen av hvorvidt den enkelte reise til det daglige arbeidsstedet er arbeidsreise eller

yrkesreise. Grensedragningen får direkte betydning for hvordan godtgjørelsen skal behandles ved ligningen (og ved den forutgående trekkberegning og lønnsinnberetning).

#### **4.23 Vaktmester**

Er en vaktmester tilsatt direkte hos en eller flere oppdragsgivere med et oppdragssted hos hver, vil alle steder vaktmesteren utfører arbeid 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 to-måneders periode. Skattyteren kan få fast arbeidssted etter to-ukers regelen.

#### **4.24 Vekslende arbeidssteder**

##### *4.24.1 Generelt*

Nedenfor behandles bare skattytere hvor de stedene vedkommende arbeider veksler så mye i vedkommende to-månedersperiode, at en ikke kan utpeke ett av arbeidsstedene som det stedet hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid, se under pkt. 3.4 «Hovedregel, fast arbeidssted hvor skattyteren normalt utfører sitt arbeid (to-månedersregelen)».

##### *4.24.2 Arbeidstaker i offentlig eller privat tjeneste, organisasjon mv.*

Har en lønnstaker ansatt i offentlig eller privat tjeneste, organisasjon mv., et oppmøtested for forberedelse/tildeling av arbeidsoppdrag, vil dette være et fast arbeidssted såfremt oppmøtestedet er det samme i en periode på mer en 2 uker. Oppmøtested utelukkende for videre transport, er ikke fast arbeidssted.

Skattyteren vil kunne få fast arbeidssted også der hvor arbeidet utføres, dersom skattyteren i vedkommende arbeidsforhold tilbringer det vesentlige av arbeidstiden hver enkelt dag i en sammenhengende periode på mer enn to uker.

Reisen mellom bolig og oppmøtested som er fast arbeidssted, er en arbeidsreise. Hvorvidt reisen mellom oppmøtestedet og til de forskjellige arbeidssteder er arbeidsreise, må avgjøres for hver enkelt reise og vil avhenge av om arbeidsstedet kan anses som fast arbeidssted.

Er oppmøtestedet et ikke-fast arbeidssted, vil reisen mellom bolig og oppmøtestedet isolert sett være en yrkesreise. Går viderereisen fra det ikke-faste oppmøtestedet til et fast arbeidssted, regnes reiseavstanden mellom bolig og det faste arbeidsstedet som hovedregel som arbeidsreise når skattyteren ikke overnatter på reisen. Eventuell merreise, fordi skattyteren skal innom oppmøtestedet, utover avstanden mellom bolig og det faste arbeidssted, regnes som yrkesreise.

Er det faste arbeidsstedet en sokkelinnretning, et fartøy eller i utland, regnes likevel hele reisen tur/retur som yrkesreise/besøksreise i slike tilfeller.

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.

##### *4.24.3 Skattyter har direkte avtale med hver oppdragsgiver vedrørende hvert arbeidssted*

Er skattyteren å anse som arbeidstaker etter arbeidsavtalen for hvert arbeidssted, vil normalt hver avtale være et eget arbeidsforhold. Det enkelte arbeidsstedet vil da være det sted hvor skattyteren normalt utfører arbeidet i vedkommende arbeidsforhold og det vil derfor være et

fast arbeidssted uavhengig av hvor lenge skattyteren arbeider der den enkelte dag. Reise mellom bolig og de enkelte arbeidssteder, vil da være arbeidsreise, med mindre reisen faller inn under et av unntakene, f.eks. at arbeidet regelmessig gjør det påkrevet å frakte med seg arbeidsutstyr i bil eller at skattyteren ikke arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret.

Er skattyteren i slike tilfeller næringsdrivende, må en se virksomheten under ett ved bedømmelsen om det enkelte arbeidssted er et fast arbeidssted. Skattyteren vil i slike tilfeller ofte kunne ha et kontor, lager mv. hvor han normalt utfører arbeid, og som derfor er fast arbeidssted. Skattyteren vil også kunne få oppmøtested og eller arbeidssted som fast arbeidssted, se ovenfor. Reisen til/fra et slikt fast arbeidssted er arbeidsreise, med mindre reisen faller inn under et av unntakene, f.eks. at arbeidet gjør det påkrevet regelmessig å frakte med seg arbeidsutstyr eller at skattyteren ikke arbeider der mer enn 10 dager i inntektsåret.

#### **4.25 Vikarbyråer**

For enkelte ansatte i vikarbyråer vil en kunne peke ut et sted hvor de normalt utfører sitt arbeid i vedkommende to-måneders periode, f.eks. på grunn av at de bare har ett arbeidssted det meste av vedkommende to-måneders periode.

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.

Om slike tilfeller, se ovenfor under pkt. 4.24 «Vekslende arbeidssteder».

## **Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)**

*Sktl. § 6-44. FSFIN § 5-15-6 (6), (10) og (11) og § 6-44. Takseringsreglene § 1-3-10 «Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted og pendlers besøksreiser til hjemmet».*

### **1 Generelt**

Arbeidsreise er betegnelse for:

- reise mellom bolig og fast arbeidsted og
- reise mellom faste arbeidsteder.

Under dette stikkord behandles bare fradrag for kostnader til arbeidsreiser. Om hva som er arbeidsreiser, herunder hva som er fast arbeidsted, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

Fradraget for kostnader til besøksreiser følger med få unntak de samme regler som fradraget for kostnader til arbeidsreiser. Om besøksreiser mellom hjem og pendlerbolig, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet». Om særlige regler for besøksreise til et virkelig hjem i annen EØS-stat, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

### **2 Fradrag for arbeidsreise**

#### **2.1 Hovedregel**



### *2.1.1 Standardisert avstandsfradrag*

Skattytere har som hovedregel krav på fradrag for kostnader til arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted) og besøksreise til hjemmet etter en standardsats på:

- kr 1,40 per kilometer for de første 35 000 km per år, og
- kr 0,70 per kilometer for overskytende reiseavstand. Om de spesielle regler om fradrag for faktiske kostnader dersom den samlede reiseavstand for arbeidsreiser og besøksreiser overstiger 35 000 km i inntektsåret, se nedenfor under pkt. 2.6 «Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 35 000 km».

I tillegg kan det på visse vilkår gis fradrag for faktiske kostnader til bomplassering eller fergereise når disse overstiger kr 3 300 i året, se nedenfor under pkt. 7 «Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bomplassering».

Fradrag for arbeidsreiser gis bare med det beløp som overstiger et bunnfradrag på kr 9 200 i året.

Fradragssatsene gjelder uavhengig av hvilket transportmiddel som benyttes. Det er ikke stilt som krav at skattyter har hatt kostnader til reisen.

### *2.1.2 Parkeringskostnader*

Det gis ikke fradrag for faktiske parkeringskostnader i tillegg til avstandsfradraget.

## **2.2 Unntak**

### *2.2.1 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 avstand som gir rett til avstandsfradraget. Denne strekningen skal imidlertid tas med ved beregningen av om avstanden er mer eller mindre enn 2,5 kilometer i relasjon til bestemmelsen om minsteavstand, se nedenfor under pkt. 3 «Minsteavstand».

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 vil f.eks. gjelde for ansatte i et flyselskap som reiser med fly tilhørende andre flyselskaper, idet en legger til grunn at det er ansettelsesforholdet i arbeidsgivers flyselskap som er årsaken til at de ansatte får reise rimeligere.

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.

Betaler arbeidstakeren noe for den transporten arbeidsgiver besørger, gis det fradrag for betalingen begrenset oppad til avstandsfradraget, beregnet etter hovedregelen, normalt kr 1,40 per km. Overstiger skattyters reiseavstand 35 000 km i året inklusiv den avstand som arbeidsgiveren har besørget mot betaling, og skattyters egenbetaling overstiger kr 0,70 per km, skal fradraget for betaling av reise over 35 000 km per år begrenses til kr 0,70 per km med mindre skattyteren dokumenterer de totale transportkostnader til reise vedkommende år. Om fremgangsmåten og begrensninger når transportkostnadene dokumenteres, se nedenfor under pkt. 2.6 «Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 35 000 km».

### *2.2.2 Bruk av arbeidsgivers bil eller egen yrkesbil*

Ved bruk av arbeidsgivers bil, skal fordelene ved dette tillegges skattyterens inntekt, se stikkord «Bil - privat bruk». Skattyteren skal da ha avstandsfradrag på vanlig måte. Den reisestrekning som brukes ved tillegget for privat bruk, er ikke nødvendigvis den samme strekning som legges til grunn for avstandsfradraget.

Ved bruk av egen yrkesbil kan det beregnede tillegg for fordel ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser, på grunn av 75 pst. begrensningen av tillegget (se «Bil - privat bruk»), være redusert eller falt bort. I så fall skal avstandsfradrag for slike reiser begrenses. Fradraget skal maksimalt utgjøre en eventuell positiv differanse mellom:

- det faktiske tillegg for privat bruk av bil etter 75 pst.-begrensningen og
- standardtillegget (13 000 km per år) uten 75 pst.-begrensningen.

Er standardtillegget lik eller større enn tillegget for privat bruk av bil etter 75 pst.-begrensningen, skal avstandsfradrag ikke gis.

## **2.3 Ektefeller**

Ektefeller skal ha hvert sitt reisefradrag. Dette gjelder selv om de kjører i samme bil. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stillet vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver eller de kjører egen yrkesbil i felles bedrift. Kjørere de i samme bil og deler fradragsberettigede kostnader til bompasing eller ferge, kan de velge hvordan fradraget for bom- og fergekostnader fordeles mellom dem.

## **2.4 Kameratkjøring**

Flere skattytere som kjører i samme bil skal ha hvert sitt reisefradrag. Dette gjelder også om den bilen de kjører i er firmabil stillet vederlagsfritt til disposisjon for en av dem av arbeidsgiver. Deles de fradragsberettigede kostnader til bompasing 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 35 000 km.

## **2.5 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.

## **2.6 Fradrag når reiseavstanden for arbeidsreiser og besøksreiser i inntektsåret overstiger 35 000 km**

### *2.6.1 Generelt*

Overstiger den samlede reiseavstanden for arbeidsreiser (reiser hjem/fast arbeidssted) og besøksreiser til hjemmet, 35 000 km for inntektsåret, gis det i utgangspunktet standardisert avstandsfradrag beregnet etter kr 0,70 per km for den overskytende avstanden. Reisestrekning hvor skattyteren ikke krever fradrag beregnet etter sats per kilometer, skal ikke inngå i de 35 000 km. Dette vil f.eks. omfatte:

- reisestrekning med ferge når skattyteren i stedet krever fradrag for kostnader med bil på ferger
- 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 imidlertid fradrag for disse transportkostnadene. Dette fradraget skal likevel begrenses til kr 1,40 per km for den den totale reiseavstand. Om hvilke kostnader som inngår, se nedenfor.

#### Eksempel:

*Total reiseavstand til arbeidsreiser i løpet av året er 45 000 km*

*Maksimalt fradrag for faktiske transportkostnader kr  $1.40 \times 45\ 000 = \text{kr } 63\ 000$*

*Standardfradrag for totalavstanden kr  $1.40 \times 35\ 000 = \text{kr } 49\ 000$*

*kr  $0.70 \times 10\ 000 = \text{kr } 7\ 000$*

*Sum standardfradrag kr 56 000*

*Dersom de dokumenterte kostnader er: Vil avstandsfradrag før bunnfradrag bli:*

*kr 70 000 kr 63 000*

*kr 59 000 kr 59 000*

*kr 50 000 kr 56 000*

#### *2.6.2 Hvilke kostnader som inngår i fradraget*

Det er bare de faktiske transportkostnader som skal medregnes. Dette gjelder f.eks. billett på buss og bane, kostnader til bruk av bil (se nedenfor) og fergekostnader der disse ikke er fradragsberettiget 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 vil f.eks. kunne være bompenger og kostnader til fergereise. Andre kostnader som kostutgifter, kostnader til lugar på ferge/båt eller sovekupe på tog etc. under reisen anses i denne forbindelse ikke som transportkostnader, men kommer eventuelt til fradrag utenom avstandsfradraget, se «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

Parkeringskostnader er ikke transportkostnader og inngår derfor ikke i de faktiske kostnadene.

#### *2.6.3 Bil, bruk av egen privatbil*

Bruker skattyter egen privatbil som også brukes til annen kjøring, finnes de fradragsberettigede transportkostnadene ved en forholdsmessig fordeling av de faktiske kostnader 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 dokumenteres med bilregnskap basert på bilag som skal kunne framlegges. Totale bilkostnader settes til faktiske kostnader, f.eks. kostnader til bensin, forsikring, piggdekkavgift mv. Kostnadene skal tillegges 10 % estimert verdiforringelse årlig basert på listepris som ny. Dette gjelder i hele bilens levetid.

For bil eiet deler av året avkortet verdiforringelse med antall tolvtedeler slik at fradrag gis for hver hele måned skattyter har hatt bilen.

#### *2.6.4 Bil, bruk av egen yrkesbil eller arbeidsgivers bil*

Bruker skattyter egen yrkesbil eller bil stilt til disposisjon av arbeidsgiver, settes transportkostnadene til det inntektstillegg skattyteren har fått for fordel ved fri bruk for arbeidsreiser og besøksreiser.

I tilfeller hvor det beregnede tillegg for fordel ved kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) med egen yrkesbil, på grunn av 75 pst. begrensningen av tillegget (se «Bil - privat bruk»), er redusert eller falt bort, skal de faktiske kostnadene til denne kjøringen begrenses. Fradraget skal maksimalt utgjøre en eventuell positiv differanse mellom:

- det faktiske tillegg for privat bruk av bil etter 75 pst.-begrensningen og
- standardtillegget (13 000 km per år) uten 75 pst.-begrensningen.

Er standardtillegget lik eller større enn det totale tillegget for privat bruk av bil etter 75 pst. begrensningen, har ikke skattyteren reisekostnader mellom hjem og fast arbeidssted vedrørende denne kjøringen.

#### *2.6.5 Kameratkjøring*

Ved kameratkjøring skal kostnadene fastsettes ut fra det den enkelte har betalt.

#### *2.6.6 Reisetilskudd fra folketrygden*

Reisetilskudd etter ftrl. § 8-14 til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) er ikke skattepliktig. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnader tilskuddet dekker, når skattyter velger fradrag for faktiske kostnader i stedet for det standardiserte avstandsfradraget.

#### *2.6.7 Kommunalt pendlertilskudd*

Yter kommunen tilskudd til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er tilskuddet ikke skattepliktig. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnader tilskuddet er ment å dekke, 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 fradragberettiget bare når beregnet reiseavstand er minst 2,5 km hver vei.

#### **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 del av strekningen).

### **3.3 Uførhet mv.**

Det innrømmes fradrag for kortere reisestrekning enn 2,5 kilometer når dette er rimelig på grunn av uførhet, alder eller helsetilstand. Også i disse tilfellene skal imidlertid fradraget reduseres med kr 9 200. Fradrag for såvidt korte avstander vil på grunn av bunnfradraget i praksis bare være aktuelt der skattyter i tillegg har fradrag for besøksreiser.

## **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). Dette gjelder uavhengig av hvilken strekning som faktisk benyttes, f.eks. om skattyter bruker 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 passasjerferge over fjorden, skal som hovedregel denne strekningen benyttes ved beregningen av avstandsfradraget selv om skattyter faktisk kjører rundt fjorden med bil.

Denne avstanden tillegges eventuell strekning ved begynnelsen og/eller slutten av reisen som skattyteren må bruke og hvor det ikke er vei og/eller rutegående transportmiddel.

Den samlede daglige reiseavstanden rundes opp til nærmeste kilometer.

#### *4.1.2 Unntak, to-timersregelen*

Når reiseavstanden etter hovedregelen skal settes til distansen med rutegående transportmiddel som ikke følger vei, kan det likevel gis fradrag beregnet etter den lengre strekning 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 det rutegående transportmiddel. Har skattyter flere reiser mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) samme dag, gjelder vilkåret om to timer kortere reisetid for hver reise. Nærmere om to-timersregelen, se nedenfor under pkt. 8 «To-timersregelen».

#### *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 ikke fergestrekningen regnes med ved beregning av avstandsfradraget.

### **4.2 Utgangspunkt og sluttpunkt for reisen**

Om utgangspunkt og sluttpunkt for arbeidsreiser, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

### **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*

Dersom korteste reiseavstand er 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 bompenger/fergepenger.

Fradrag for kostnader til bompassering/bruk av ferge gis bare hvis skattyteren faktisk har disse kostnader og ellers fyller vilkårene for å få fradrag, se pkt. 7 «Fradrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompassering».

#### *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 tilfeller det rutegående transportmiddel ikke bruker veien, f.eks. tog og båt.

Med 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 (to-timersregelen) få lagt den lengre veistrekning til grunn, se nedenfor under pkt. 8 «To-timersregelen».

#### *4.4.2 Rutegående fly og helikopter*

Selv om skattyter reiser en strekning med rutegående fly eller helikopter, er det den 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 kostnader for faktiske kostnader til fly i stedet for avstandsfradrag for besøksreiser, se «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. 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 stikkord «Foreldrefradrag».

#### ***4.7 Avstandsberegning når arbeidsgiver besørger transport***

Om når arbeidsgiver anses å besørge transporten, se foran under pkt. 2.2.1 «Arbeidsgiver besørger hele eller deler av transporten».

Besørger arbeidsgiver eller hans oppdragsgiver hele eller deler av transporten mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), skal denne strekningen ikke regnes med i den avstand som gir rett til avstandsfradrag. 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 kilometer i relasjon til bestemmelsen om minsteavstand, se ovenfor under pkt. 3 «Minsteavstand».

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 bruker yrkesbil eller arbeidsgivers bil - ulik avstand***

I de tilfeller hvor skattyter kjører mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) med bil som omfattes av de standardiserte reglene om beregning av fordel for privat bruk, vil fordelsbeskatningen/ tilbakeføringen måtte baseres på faktisk distanse langs vei. Avstandsfradraget beregnes likevel ut fra den korteste reisestrekningen, se likevel om totimersregelen ovenfor under pkt. 4.1.2 «Unntak, to-timersregelen». Denne avstanden kan derved bli kortere enn den som brukes ved fordelsbeskatningen i tilfeller hvor offentlig transportmiddel som jernbane eller passasjerferge gir kortere reisestrekning enn vei.

#### ***4.9 Avstandsberegning når skattyteren får skattefri refusjon for drosjeregninger fra arbeidsgiver***

Får skattyteren skattefri refusjon av drosjeregninger fra arbeidsgiver, se nedenfor under pkt. 10 «Kontantgodtgjørelse, refusjon, fri transport, bruk av firmabil», skal denne strekningen ikke regnes med i den avstand som gir rett til avstandsfradrag.

## **5 Fastsettelse av antall reiser**

### ***5.1 Generelt***

Antall reiser fastsettes i utgangspunktet til faktisk antall arbeidsdager. Ved fulltidsarbeid regnes normalt med 230 arbeidsdager i året. For deltidsansatte må antall reiser bedømmes konkret. Det samme gjelder i yrker med avvikende arbeidstidsmønster.

Fravær f.eks. på grunn av sykdom, avspaseringer, permisjoner, yrkesreiser og ferie utover 4 uker, skal trekkes fra dersom fraværet utgjør mer enn 15 arbeidsdager i året. Hvis fraværet overstiger 15 dager skal alt fravær trekkes fra.

### **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 antall reiser.

## **6 Bunnfradrag**

### **6.1 Generelt**

Fradrag for reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og besøksreiser til hjemmet i løpet av året, inkl. ev. bompenger og fergekostnader, gis bare med det beløp som overstiger kr 9 200. Bunnfradraget på kr 9 200 gjelder både for næringsdrivende og lønnsinntakere.

Reduksjon av reisefradraget med kr 9 200 skal gjøres separat for hver person selv om de lignes sammen. Dette gjelder også for ektefeller som reiser sammen i bil.

Beløpsbegrensningen gjelder uavhengig av hvor mange dager skattyter har arbeidet i året.

Beløpsbegrensningen gjelder på vanlig måte for uføre mv. også om de får fradrag 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 og
- flyreise, men bare på besøksreiser og ikke på arbeidsreiser

dersom disse kostnadene overstiger en minstegrense på kr 3 300 i året. Dette fradraget gis i tillegg til avstandsfradraget på den øvrige reisestrekningen. Overstiger kostnadene kr 3 300 skal hele beløpet legges til det øvrige reisefradraget før det reduseres med bunnfradraget på kr 9 200. Dersom kostnadene fordeles ved kameratkjøring e.l. gjelder minstegrensen på kr 3 300 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/fergetransport gis bare dersom bruk av bil er nødvendig. I forhold til fradagsrett for bompenger/fergereise, anses bruk av bil nødvendig bare dersom bruk av



rutegående transportmiddel gir en økning i reise-/ventetid sammenlignet med bruk av bil på 2 timer eller mer, se nedenfor under pkt. 8 «To-timersregelen».

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 strekning. 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 bom og ferge er begrenset til rimeligste betalingsmåte. Dette vil normalt si abonnementsordninger, flerreisekort e.l. Bli det billigst å betale per tur på grunn av få arbeidsreiser, gis bare fradrag for dette selv om skattyteren har årsabonnement av andre grunner.

### **7.2.2 Reisetilskudd fra folketrygden**

Ytes det reisetilskudd etter frtl. § 8-14 til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er tilskuddet ikke skattepliktig. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnader til bom/ferge som tilskuddet skal dekke.

### **7.2.3 Kommunalt pendlertilskudd**

Yter kommunen tilskudd til dekning av reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise), er tilskuddet ikke skattepliktig. Tilskudd skal imidlertid redusere de faktiske kostnader til bom/ferge som tilskuddet skal dekke.

## **7.3 Dokumentasjon av kostnader**

Kostnadene til ferge og bom må dokumenteres med kvitteringer for betalt abonnement, flerreisekort, enkeltbillett mv. Samtlige kostnader må kunne dokumenteres. Dersom skattyter har f.eks. årsabonnement for bompasering 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 To-timersregelen**

### **8.1 Generelt**

To-timersregelen er i visse tilfelle satt som et vilkår for anvendelse av andre regler, se foran under pkt. 4.1.2 «Unntak, to-timersregelen» og pkt. 7 «Frادrag i tillegg til avstandsfradraget, faktiske kostnader til fergereise og bompasering». To-timersregelen forutsetter at bruk av bil på hele strekningen fører til minst 2 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 2 timers forlenget reisetid for hver reise.

### **8.2 Beregning av reisetid ved bruk av bil**

Reisetiden med bil beregnes etter standard hastighet på 60 kilometer 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 ferger. 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 kilometer 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 morggen 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.

Dersom skattyter har to alternative bussholdeplasser som begge er praktisk/mulig å bruke, f.eks. en som ligger 2 km fra hjemmet (denne rutebussen stopper på alle holdeplasser på vei til arbeidsstedet), og en som ligger 6 km fra hjemmet (ekspresbuss rett fra holdeplass til holdeplass ved arbeidsstedet), skal det ved beregning av reisetiden tas utgangspunkt i den holdeplassen som ligger 2 km fra hjemmet.

### ***8.5 Eksempel, beregning av reisetid ved delvis bruk av bil og delvis bruk av rutegående kommunikasjon***

### Eksempel 1 a)

Åse kjører bil på jobben og ønsker å finne ut om hun kan kreve fradrag for faktiske kostnader til bom 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 (1km/15min)	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 60 100 km/t) min

Differansen (167 min - 100 min = 67 min) er ikke stor nok til at Åse i eksempel 1A kan få fradrag for sine kostnader til bompassering.

### Eksempel 1 b)

Hvis avstand mellom hjem og bussholdeplassen og mellom bussholdeplass og arbeidssted i stedet var 2,4 km ville Åse i stedet kunne regne gangtid (tur/retur = 4,8 km) ifm. 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 (1km/15min)	Bil (60 km/t)	Reise og ventetid	Sum tid
-----------	------------	------------------------	------------------	----------------------	------------

<i>Fra hjem til bussholdeplass</i>	<i>2 km</i>	<i>30 min</i>		<i>30 min</i>
<i>+ Reisetid med bussen</i>			<i>50 min</i>	<i>50 min</i>
<i>+ Fra holdeplass til arbeidssted</i>	<i>0.4 km</i>	<i>6 min</i>		<i>6 min</i>
<i>+ Fra arbeidssted til holdeplass</i>	<i>0.4 km</i>	<i>6 min</i>		<i>6 min</i>
<i>+ Reisetid med buss</i>			<i>50 min</i>	<i>50 min</i>
<i>+ Fra holdeplass for buss til hjem</i>	<i>2 km</i>	<i>30 min</i>		<i>30 min</i>
<i>Sum reisetid tur/retur =</i>		<i>172 min</i>		

*Differansen (172 min - 100 min = 72 min) er ikke stor nok at til at Åse i eksempel 1B kan få fradrag for sine kostnader til bomplassering.*

## **9 Minstefradrag**

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, fri transport, bruk av firmabil**

### **10.1 Hovedregel**

Hvis arbeidsgiveren betaler en godtgjørelse for arbeidsreise, skal godtgjørelsen i sin helhet behandles som lønn. Det samme gjelder hvis arbeidsgiveren refunderer arbeidstakerens kostnader. Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers kostnader til bompenger/ferjekostnader, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold». Det gis fradrag for arbeidsreise etter de vanlige regler. Om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

### **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. 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 ikke er 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.

### **10.3 Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner mv./politiske verv**

Fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise regnes ikke som skattepliktig inntekt når:

- arbeidsgiver er en veldedig eller allmenntilgjengelig institusjon eller organisasjon, eller

- skattyter skjøtter offentlige politiske verv

og skattyters øvrige lønn og honorar mv. fra arbeidsgiver eller det offentlige ikke overstiger kr 30 000 i inntektsåret. Grensebeløpet gjelder eksklusiv godtgjørelse til dekning av arbeidsreise. Grensebeløpet vurderes separat for hver veldedig eller almennyttig organisasjon. Derimot må godtgjørelse for offentlig politiske verv vurderes under ett, selv om det utbetales fra forskjellige offentlige organ.

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 satser som er fastsatt 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:

- 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 og
- total utkjørt distanse beregnet på grunnlag av bilens kilometerteller (eventuelt tripteller) ved begynnelsen og slutten av hver reise.

Overstiger lønn og honorar mv. kr 30 000 behandles hele godtgjørelsen til dekning av arbeidsreise etter bruttometoden som vanlig lønn. Nærmere om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

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 9 200. Ev. rest av bunnfradraget skal redusere fradraget i virksomhetskommunen.

# **Reklamekostnader**

*FSSKD § 6-21-5.*

## **1 Generelt**

Reklame er tiltak som går ut på å fremheve bedriften og/eller dens produkter/tjenester overfor kjøpermassen for derved å øke omsetningen.

Kostnader til reklame i inntektsgivende virksomhet er fradragsberettiget ved inntektsfastsettelsen.

## **2 Reklame/gave/representasjon**

Reklamekostnader må avgrenses mot ikke fradragsberettigede kostnader til gaver, representasjon, smøring og bestikklser, se stikkord «Representasjon», stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.» og URD 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.

Gavegjenstander godtas som reklame dersom alle følgende vilkår er tilstede:

- gavegjenstanden ikke er av særlig verdi
- gavegjenstanden er utformet med reklame for øye i et større antall eksemplarer og
- 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. bør begrenses til den reelle reklameverdi for den næringsdrivende.

Sponsorkostnader er fradragsberettiget i den utstrekning de kan sies å ha reklameverdi. Kostnader som påløper for bilforhandlere som stiller biler til disposisjon for idrettsutøvere, vil i alminnelighet kunne trekkes fra, idet ordningen vanligvis må anses som reklametiltak basert på forretningsmessig grunnlag. (Om eventuell fordelsbeskatning for brukeren, se stikkordene om bil).

# **Renteinntekter**

*Sktl. § 5-60, § 14-20 og § 14-23. Takseringsreglenes § 1-2-31 Bankinnskudd og § 1-2-32 Andre fordringer.*

## **1 Inntekt**

### **1.1 Hovedregel**

#### *1.1.1 Generelt*

Renteinntekt er skattepliktig inntekt.

#### *1.1.2 Ettergivelse av renter som gave*

Ettergir skattyteren opptjente renter i gavehensikt, medfører dette ikke noen endring i skatteplikten. Frafaller han derimot fremtidige rentekrav, påløper ingen renter.

#### *1.1.3 Renter av obligasjonsfond*

Om renter fra obligasjonsfond, se stikkord «Verdipapirfond».

#### *1.1.4 Renter av grunnfondsbevis*

Renter av grunnfondsbevis er skattepliktig inntekt. Det gis fradrag i skatt for godtgjørelse på samme måte som for aksjeutbytte. Se for øvrig om godtgjørelse under stikkord «Aksjer - utbytte».

#### *1.1.5 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.

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.

#### *1.1.6 Utland*

Renter opptjent i utlandet, f.eks. ved bankinnskudd i utenlandsk bank, er som hovedregel skattepliktig i Norge. Begrensninger kan i visse tilfeller følge av skatteavtale for renteinntekt i virksomhet, se stikkordene om utland.

### **1.2 Hva er renter**

#### *1.2.1 Generelt*

Om hva som er renter ved isolert betaling av renter, delbetaling av renter og hovedstol under ett mv., se stikkord «Renter av gjeld».

Om behandling av bonus til bankkunder, se FIN i Utv. 1998/100.

#### *1.2.2 Ettergivelse av renter/hovedstol*

Om hva som anses ettergitt ved delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se stikkord «Renter av gjeld».

### **1.3 Innfrielse av fastrentelån før forfall**

Ved innfrielse av fastrentelån før forfall skal tilbakebetaling av lånet med beløp utover lånets pålydende (overkurs) pga. lavere alminnelig rentenivå, behandles som gevinst ved realisasjon av fordringen. Slik gevinst vil alltid være skattepliktig i næringsvirksomhet. Om skatteplikt utenfor næringsvirksomhet, se stikkord «Verdipapirer» under pkt. 3.4.3 «Gevinst/tap».

### **1.4 Unntak fra skatteplikt**

#### *1.4.1 Rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt*

All rentegodtgjørelse ved tilbakebetaling av skatt etter avregning, er skattefri. Dette gjelder både for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere.

## **2 Inntektens størrelse**

### **2.1 Grunnkjøpsobligasjoner**

Om størrelsen av rentebeløpet for grunnkjøpsobligasjoner som tilbakebetales etter annuitetsprinsippet, se tabell i gul del bak i boken, se «Grunnkjøpsobligasjoner - tabell for grunnkjøpsobligasjoner serie B».

### **2.2 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.

### **2.3 Skjønnsmessig fastsettelse**

Når det ikke foreligger opplysninger om størrelsen av rentene, settes de for:

- bankinnskudd til 6 pst.
- fordringer etter dens art, men likevel ikke under 6 pst.

Renten regnes normalt av bankinnskuddets/fordringens størrelse per 31. desember i inntektsåret.

## **3 Tidfesting av inntekt**

### **3.1 Hovedregel**

Renteinntekt skattlegges 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 stikkord «Utestående fordringer».

### **3.2 Unntak, misligholdte renter som ikke inngår i et regnskap**

#### **3.2.1 Generelt**

Reglene nedenfor gjelder for:

- alle skattytere som ikke har full eller begrenset regnskapsplikt (se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt»), og
- skattytere som har full eller begrenset regnskapsplikt, for såvidt gjelder renter som ikke inngår i regnskapet.

#### **3.2.2 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) og
- for renter opptjent i inntektsåret: ikke skattlegges for de forfalte, men ikke-betalte (del av) rentene dette året. (Dette er aktuelt både for forskuddsrente og etterskuddsrente).

#### **3.2.3 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.

#### **3.2.4 Når anses renten betalt**

Om når renten skal anses betalt, se stikkord «Renter av gjeld» under pkt. 6.1 «Betaling av renter».

### **3.3 Renter av fond i pelsdyrnæring**

Om tidfesting ved beskatning av renter av fond i pelsdyrnæringen, se stikkord «Pelsdyr».

### **3.4 Renter av fond for reieiere**

Om tidfesting ved skattlegging av renter av avviklings- og omstillingsfond for reieiere, se stikkord «Reindrif».



### **3.5 Renter av premiefond**

Om behandlingen av renter av premiefond, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» under pkt. 5 «Premiefond».

### **3.6 Avkastning på livsforsikring**

Om tidfesting ved skattlegging av avkastning av sparedelen av en livsforsikring (kapitalforsikring), se stikkord «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

### **3.7 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 stikkord «Gebyrer til banker, VPS mv.».

### **3.8 Innskudd med bindingstid**

Dersom innskyter binder innskuddet for en bestemt periode vil han kunne oppnå en høy rente («bonusrente»). Innskyter har her fått en ubetinget rett til, dvs. opptjener, den høyere rente først i det inntektsår bindingstiden utløper. Løper det en lavere rente som innskyter uansett skal godskrives, skal denne inntektsføres etter hvert.

## **4 Hvem skattlegges renter hos**

### **4.1 Generelt**

Renteinntekter skattlegges 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 av dem som får rentene utbetalt. Tilsvarende gjelder for fordeling av renteelementet for gjeldsbrev som skal innløses til høyere kurs enn utstedelseskurs, se stikkord «Verdipapirer».

### **4.2 Renter av grunnfondsbevis i sparebanker mv.**

Renter av grunnfondsbevis i sparebanker mv. skattlegges hos den som eier grunnfondsbeviset på det tidspunktet rentene er besluttet utbetalt.

### **4.3 Renter av sperret bankinnskudd**

Renter av bankinnskudd som er sperret, skattlegges hos den som skal godskrives renteinntektene.

### **4.4 Avkastning av livsforsikring**

Om hvem som skal skattlegges for avkastning av sparedelen for livsforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

### **4.5 Ektefeller**

Om fordeling av renteinntekter mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **4.6 Barn**

Om hvem som skal skattlegges for barns renteinntekt, se stikkord «Barn og ungdom».

### **4.7 Dødsfall**

Om hvem som skal skattlegges for renteinntekter ved dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **5 Skattestedet**

Renteinntekter skattlegges for:

- forskuddspliktige; i bostedskommunen dersom ikke renteinntekten er inntekt i virksomhet undergitt stedbundet skattlegging i annen kommune, se stikkord «Skattestedet».
- etterskuddspliktige; i hovedkontorkommunen.

## **6 Opplysningsplikt**

Om skjemaer for spesifikasjon av bankinnskudd og lignende, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold».

# **Renter av gjeld**

*Sktl. § 4-3 d, § 6-40, § 14-4 (7), § 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 for øvrig stikkord «Gjeld».

## **2 Fradrag i inntekt**

### **2.1 Generelle prinsipper**

#### **2.1.1 Hovedregel**

Som hovedregel er alle renter av skattyterens egen gjeld fradragsberettiget ved inntektsligningen. Dette gjelder uavhengig av formålet med lånet.

Skattyteren må være ansvarlig som låntaker for gjelden i det tidsrom rentebeløpet påløper. Er det flere som er ansvarlig for gjelden i samme tidsrom, f.eks. ikke-meldepliktige samboere, regnes bare som gjeldsrenter for skattyteren det som faller på skattyterens andel av gjelden etter den interne avtale. Dette gjelder selv om skattyteren utad er solidarisk ansvarlig og faktisk betaler hele rentebeløpet.

Om tilfelle når skattyter har kausjonert for gjeld, se nedenfor under pkt. 6.15 «Kausjon».

Videre må skattyteren ha en reell plikt til å dekke (betale) hovedstolen og rentebeløpet.

Får skattyteren skattepliktig tilskudd til dekning av rentene, vil rentene likevel være fradragsberettiget. Om betydningen av skattefrie tilskudd fra det offentlige, se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

Nærmere om avgrensning av hva som er gjeldsrenter, se nedenfor under pkt. 6 «Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)».

Dersom en kostnad ikke anses som gjeldsrente, kan kostnaden likevel være fradragsberettiget etter andre regler, f.eks. som kostnader i næringsvirksomhet.

### *2.1.2 Unntak, renter på skatt*

Renter beregnet i forbindelse med avregning av skatt ved ordinær ligning (sktbl. §§ 23 nr. 2 og 27 nr. 7) og endrings sak (lignl. § 9-10 nr. 1), er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder både for forskudds- og etterskuddspliktige skattytere.

Forsinkelsesrente etter sktbl. § 31 nr. 1 ved for sen betaling av skatt er derimot fradragsberettiget.

### *2.1.3 Unntak, renter på grunnfondsbevis*

Det er ikke fradragsrett for renter som sparebanker, gjensidige forsikrings selskaper, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finansieringsforetak har utbetalt på grunnfondsbevis. Slik utbetaling likestilles med utbytte.

### *2.1.4 Unntak, rente på andelskapital i samvirkeforetak*

Om behandling av rente på andelskapital i samvirkeforetak, se stikkord «Samvirkeforetak» under pkt. 8.2.2 «Renter av andelskapital».

### *2.1.5 Særskilt om ettergitte renter*

Om behandling av ettergitte renter, se nedenfor.

## **2.2 Særregler for visse grupper**

### *2.2.1 Stat, fylkeskommune og kommune*

Stat, fylkeskommune og kommune har fast fradrag for gjeld, jf. sktl. § 4-53. De gis fradrag bare for renter av den gjeld som kommer til fradrag ved formuesfastsettelsen.

### *2.2.2 Offentlig eide kraftforetak*

Om begrensning av fradrag for gjeldsrenter i offentlig eide kraftforetak, herunder selskap, og om fradrag for renter på gjeld til eieren i offentlige eide kraftforetak, se «Kraftforetak» under pkt. 7.10 «Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige».

## **2.3 Utland**

Skattyter kan kreve fradrag for renter av gjeld til långiver (kreditor) som er bosatt/hjemmehørende i utlandet. Skattyter har plikt til uoppfordret å legge ved selvangivelsen kvittering, attest eller oppgave for renter på gjeld til utenlandsk fordringshaver.

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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 17 «Fradragsregler».

Om fradrag for gjeldsrenter for skattytere som har flyttet til eller fra Norge i løpet av året, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

Om skattyter som har krav på 15 pst. standardfradrag, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

Om hvilke renter som kan fradras for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet, men som er begrenset skattepliktig i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

Om spesifikasjon av gjeld og gjeldsrenter til utenlandsk fordringshaver, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold».

## **2.4 Hvem tilkommer inntektsfradraget**

### **2.4.1 Generelt**

I utgangspunktet har en skattyter bare krav på fradrag for renter av egen gjeld.

Overføres gjeld fra en skattyter til en annen f.eks. i forbindelse med salg av fast eiendom, er renter som er påløpt før overtakelsen av gjelden selgerens rente, mens renter påløpt etter overtakelsen er kjøperens rente. Det er uten betydning for behandling av rentefradraget hvem som etter avtalen betaler 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.

Lignes ektefellene hver for seg (atskilt) vil hver av dem bare kunne kreve fradrag for renter av egen gjeld.

### **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, selv om rentene vedrører den annen ektefelles gjeld og selv om ektefellene lignes hver for seg dette året.

### **2.4.4 Ektefeller, separasjon/skilsmiss**

Om fradrag for gjeldsrenter ved separasjon og skilsmiss, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **2.4.5 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 vedkommende.

Har ungdommen inntekt som skal lignes hos foreldrene, kan gjeldsrenter vedrørende denne inntekten fradras i vedkommende inntekt før den overføres til foreldrene. Er gjeldsrentene høyere enn inntekten, kan underskuddet ikke fradras hos foreldrene.

### **2.4.6 Barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret**

Gjeldsrenter vedrørende gjeld som påhviler barn som er 16 år eller yngre i inntektsåret, kan føres til fradrag i foreldrenes inntekt. Dette gjelder selv om barnet har arbeidsinntekt som lignes hos barnet selv.

### **2.4.7 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 nedenfor under pkt. 6.15 «Kausjon».

Er begge ikke-meldepliktige samboere ansvarlig 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. Se LRD i Utv. 1991/569.

#### *2.4.8 Deltakerlignet selskap eller sameie*

Renter av gjeld som påhviler selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden skal føres til fradrag i selskapets eller sameiets inntekt før fordeling av over- eller underskudd på deltakerne. Dette gjelder selv om deltakerne betaler rentene utenom selskapet eller sameiet. Om hvilke selskaper eller sameier som deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **3 Tidfesting av inntektsfradrag**

#### **3.1 Renter som inngår i et regnskap**

##### *3.1.1 Generelt*

Skattytere som har regnskapsplikt (full eller begrenset) skal ha fradrag for renter som skal føres i regnskapet og som er påløpt i inntektsåret. 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 regnskapspliktig. Selskapet skal da fortsatt følge reglene om fradrag for renter som gjelder for regnskapspliktige.

##### *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 driftsmiddel. Dette vil f.eks. gjelde byggelånsrenter.

#### **3.2 Renter som ikke inngår i regnskap**

##### *3.2.1 Generelt*

Reglene nedenfor gjelder for:

- skattytere som ikke er regnskapspliktige etter lov eller med hjemmel i lov (privatpersoner). Om hvem som er regnskapspliktig, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», og
- skattytere som har full eller begrenset regnskapsplikt, for såvidt gjelder renter som ikke inngår i regnskapet.

Reglene gjelder tilsvarende for fordringhaverens og skyldnerens dødsbo.

##### *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). Dette er normalt det året rentene påløper. Dette gjelder selv om det ved ligningen er på det rene at rentene ikke betales ved forfall, såfremt forfallstidspunktet er etter utløpet av inntektsåret, f.eks. før selvangivelsesfristen.

### *3.2.3 Gjeldsrenter som ikke er betalt ved forfall (mislighold)*

Er påløpne renter, som er forfalt til betaling i inntektsåret etter låneavtalen, ikke blitt betalt ved inntektsårets utgang, skal det for:

- renter påløpt i tidligere år, gis et inntektstillegg tilsvarende det fradrag som er gitt i de tidligere år for den ikke-betalte (del av) rentene. Dette får bare betydning for etterskuddsrente
- renter påløpt i inntektsåret, ikke gis fradrag for de forfalte, men ikke-betalte (del av) rentene vedkommende år. Dette får betydning for både for forskuddsrente og etterskuddsrente.

Om hva som anses som betaling av renter, se nedenfor.

### *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 slike tilbakeførte eller ikke-fradratte renter et senere år, gis det fradrag for rentene i betalingsåret. Om hva som anses som betaling av renter, se nedenfor.

## **3.3 Særlig om gjeldsrenter til Statens lånekasse for utdanning**

Gjeldsrenter til Statens lånekasse for utdanning føres til fradrag det året de betales (kontantprinsippet).

## **4 Flere kommuner**

Om fordeling av rentefradrag mellom flere kommuner, se stikkord «Gjeld» og stikkord «Fordelingsfradrag».

## **5 Spesifikasjon**

Skattyteren 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 full eller begrenset regnskapsplikt
- skattepliktige innen jordbruk, skogbruk og fiske som er pålagt å levere næringsoppgave.

Spesifikasjon gis i vedlegg til selvangivelsen på fastsatt skjema RF-1006. Se for øvrig stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold». Fradrag bør ikke gis når skattyteren lar være å spesifisere tross forespørsel fra ligningskontoret.

## **6 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)**

### **6.1 Betaling av renter**

#### *6.1.1 Generelt*

Renter anses betalt selv om skattyteren tar opp nye lån for å betale rentene. Dette vil gjelde også i de tilfeller der det nye lånet er tatt opp hos den som skal ha rentene for det gamle lånet, f.eks. i kassakredittforhold der rentene etter avtalen normalt skal tillegges hovedstolen og inngå i grunnlaget for renteberegning. Det samme gjelder om skattyteren har inngått ny låneavtale med långiveren, jf. FIN i Utv. 1986/51. Derimot anses ikke rentene betalt om skattyteren oversitter betalingsfristen og långiver gir utsettelse med rentebetalingen uten å innvilge et ytterligere lån. Om tidspunktet for betaling forøvrig, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

#### *6.1.2 Delvis betaling av renter og hovedstol under ett*

Det vil normalt fremgå av låneavtalen hvordan debitors innbetalinger skal fordeles mellom renter og hovedstol. Ved innbetalinger som ikke følger av låneavtalens nedbetalingsplan ved at det innen betalingsplanens forfall for avdrag og renter betales mindre enn det planen tilsier, må det avgjøres hva innbetalingen skal anses å dekke.

Skyldneren vil i utgangspunktet ha valgt med hensyn til om betalingen skal være betaling av rente eller nedbetaling av hovedstol. Dersom skyldneren ikke angir hva betalingen skal dekke, går denne valgetten over til kreditor. Valgetten må utøves i forbindelse med betalingen. Inngår gjelden mv. i et regnskap, må de rettslige virkninger 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 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 rest hovedstol og misligholdte renter, er det i utgangspunktet kreditor som velger om det er renter eller hovedstol som er ettergitt, se nedenfor under pkt. 6.5.3 «Ettergivelse under ett av hovedstol og renter». Valgetten må utøves samtidig med ettergivelsen og valget vil således være bindende for hvordan ettergivelsen skal posteres 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, smlg. FIN 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 ovenfor under pkt. 6.1.2 «Delvis betaling av renter og hovedstol under ett».

#### *6.1.4 Konkurs*

Rente av konkursdebitors gjeld påløper ikke hos konkursboet. Konkursboet vil ikke ha krav på fradrag for renter av denne gjelden påløpt før konkursåpning.

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 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 dato, foretas renteberegning fram til innbetaling finner sted enten leiligheten er solgt eller ikke. I tilfelle hvor borettslaver erverver en leilighet etter at innskuddet skulle vært innbetalt, blir han belastet med beregnede renter fra den fastsatte dato for beregning av innskuddet. Renter som er påløpt før borettslaveren 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 stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

## **6.3 Byggelånsrenter**

Renter av gjeld som påhviler skattyter som byggherre under byggingen er fradragsberettiget. Rentebeløpet kan tillegges byggets kostpris eller kostnadsføres etter skattyterens valg, uavhengig av behandlingen i regnskapet. Det samme gjelder ved egen tilvirkning av andre driftsmidler.

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 gjeldsrenter 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 utt. i Utv. 1974/88 (senere tiltrådt av FIN).

## **6.4 Dødsfall**

Om fradrag for gjeldsrenter i forbindelse med dødsfall, se stikkord «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 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.

### **6.5.2 Isolert ettergivelse av renter som inngår i et regnskap**



Ettergis ubetalte renter som med rette inngår i et regnskap, 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 posteres i kreditors regnskap.

I andre tilfelle anses omkostninger ettergitt først, dernest renter og til slutt hovedstolen. Om kombinasjon av ettergivelse og delbetaling, se foran under pkt. 6.1.3 «Betaling etter at kreditor har ettergitt deler av renter/hovedstol».

#### *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 til grunn for ligningen gjeldssaneringsavtalens bestemmelser om hvilket beløp som ettergis. Skal debitor bare betale et fast beløp, anses det ikke å påløpe renter etter at gjeldssaneringsavtalen er inngått.

Om fordeling av det beløp som betales på renter og hovedstol og om virkning av delvis ettergivelse av renter og hovedstol, se ovenfor.

Overholdes ikke vilkårene, skal debitor gis fradrag for renter etter de vanlige regler som om avtalen ikke hadde vært inngått. For skattytere som ikke har regnskapsplikt, vil dette medføre at 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 del 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 får utbetalt forsørgertillegg av Forsvaret. Forsørgertillegget omfatter også botillegg hvor det inngår dekning av gjeldsrenter. Forsørgertillegget med botillegg er skattefritt. Botillegget reduserer ikke skattyterens adgang til å trekke fra 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 rente som ville bli forlangt om långiver alene påtok seg risikoen ved mislighold av lånet.

### **6.9 Gave**

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 gavegiveren.

Tar en skattyter opp lån for å yte et rentefritt «gavelån» f.eks. til en humanitær organisasjon, vil i utgangspunktet renter på det opptatte lån være fradragsberettiget. Det kan forekomme tilfeller der gavemottakeren organiserer lånet uten å bli ansvarlig overfor långiver, får lånebeløpet direkte overført til seg fra långiveren og skal tilbakebetale lånet i følge underliggende avtale mellom «låntakerne». Rentebeløpene anses da som gave fra «låntakerne» og ikke som rente, smlg. SK nr. 27/1982 inntatt i Utv. 1982/813.

### **6.10 Gebyr mv.**

Gebyr som kontoinnehaver betaler for transaksjoner med sjekk, giro eller andre overførslar, behandles ikke som gjeldsrente for vedkommende.

Det vil normalt bare være fradragsrett for slike omkostninger i virksomhet.

### **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 kostnader er premie til livsforsikring.

### **6.12 Indeksregulerte lån/obligasjoner**

Om indekstillegg på indeksregulerte lån/obligasjoner, se HRD i Utv. 1975/565, og FIN i Utv. 1998/1054.

### **6.13 Innfrielse av fastrentelån før forfall**

#### **6.13.1 Låntaker**

Ved innfrielse av fastrentelån før forfall 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.

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, er ikke skattepliktig inntekt utenfor næringsvirksomhet og skal ikke redusere debtors fradragsberettigete gjeldsrenter. Driver låntaker næringsvirksomhet må det vurderes om underkursen er skattepliktig virksomhetsinntekt.

#### **6.13.2 Långiver**

Om behandling av overkurs som låntaker godtgjør långiver ved innfrielse av fastrentelån, se stikkord «Renteinntekter».

Underkurs som långiver godtgjør låntaker ved innfrielse av fastrentelån før rentebindingstidens utløp, behandles som tap ved realisasjon av fordringen. Slikt tap vil alltid være fradragsberettiget i næringsvirksomhet. Utenfor næringsvirksomhet vil tapet være

fradragsberettiget dersom en gevinst hadde vært skattepliktig, se stikkord «Verdipapirer». Forutsetningen er at det dreier seg om lån til ordinære forretningsmessige betingelser, med renter innenfor marginen for vanlig markedsrente på avtaletidspunktet.

#### **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 tidspunkt hoveddebitor ikke lenger er i stand til å betale sin gjeld ved forfall (insolvens). For selvskyldnerkausjonist blir kausjonsansvaret gjeld fra det eventuelt tidligere tidspunkt da hoveddebitor faktisk ikke betaler renter/avdrag på gjelden det er kausjonert for ved forfall. Renter påløpt etter at kausjonsansvaret etter det som er sagt ovenfor er blitt til 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 betaling er endelig konstatert og betingelsene for øvrig er tilstede.

Tilsvarende gjelder hvor kausjonen er gjort ved at kausjonist har gitt kreditor pantesikkerhet for eksempel i en fast eiendom, men uten å kunne gjøres ansvarlig etter kausjonen med sin øvrige formue (realkausjon). Forutsetningen i slike tilfelle er at pantesikkerheten gir tilstrekkelig dekning av rentene. (Hvis kausjonisten har betalt kreditor og regresskrav overfor hoveddebitor har verdi, skal den føres opp som formuespost.)

#### **6.16 Kreditors føring av rentene**

Det forhold at kreditor avskriver påløpte renter som uerholdelig, vil ikke isolert sett påvirke fradragsretten for debitor. Det samme gjelder om kreditor slutter å inntektsføre rentene etterhvert 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 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 noen del av den eller
- kjøpesummen dekkes ved lån fra selger eller annen kredittlyter 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 nedenfor.

#### *6.18.3 Unntak*

De formelle vilkår og begrensninger i fradraget gjelder ikke ved:

- kjøp av fast eiendom
- kjøp av driftsmidler
- næringsdrivendes kjøp av varer for videresalg eller bruk i virksomhet eller
- kontokjøp, jf. lov av 21. juni 1985 nr. 82 om kredittkjøp § 3 nr. 2, hvis kredittytteren er en sparebank, en forretningsbank eller et finansieringsforetak som har fått tillatelse til å drive finansieringsvirksomhet etter lov 10. juni 1988 nr. 40 § 3-3. (Kontokjøp er et lånkjøp hvor det er avtalt løpende kreditt.)

#### *6.18.4 Maksimumsgrenser for rentefradrag/omkostninger*

For hver avtale om kredittkjøp er fradraget begrenset til en sats på 17 pst. effektiv rente. Hvis oppgitt effektiv rente er høyere, blir maksimum fradragsbeløp å beregne forholdsmessig på grunnlag av betalte kredittkostnader i inntektsåret (se ovenfor), effektiv rente (se ovenfor) og maksimumssats 17 pst.

$$\frac{\text{kostnad} \times 17 \text{ pst.}}{\text{effektiv rente i pst.}}$$

For hver avtale om kontokreditt (kontokjøp), er fradraget begrenset til den del av betalt kredittkostnad som tilsvarer 17 pst. rente av det til enhver tid skyldige beløp og under hensyn til avdrag betalt i inntektsåret.

#### *6.18.5 Formelle vilkår vedrørende kontrakt*

De formelle vilkår 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 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 avdrag skal betales
- effektiv rente ved inngåelsen av kontrakten: kredittkostnadene angitt som en årlig etterskuddsvis rente, beregnes av den del 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 bare kreves hvis kjøper ved skriftlig oppgave fra kredittyter eller på annen tilfredstillende 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 i Utv. 1982/643. Blir det belastet renter, behandles disse på vanlig måte.

Om begrensninger i fradragsretten for renter i forbindelse med kjøpekort, se foran under pkt. 6.18 «Kredittkjøp».

Om skatteplikt/fradragsrett på valutagevinst/-tap ved bruk av kredittkort, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

#### **6.20 Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap**

Om fradrag for fordel av rimelig lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap, se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

#### **6.21 Omkostninger ved låneopptak mv.**

##### **6.21.1 Til långiver**

Omkostninger som beregnes av långiver, likestilles med renter. Dette vil f.eks. gjelde 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.

##### **6.21.2 Til andre enn långiver**

Omkostning som går 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, meglersprovisjon betalt til andre enn långiveren, honorar til person som fører tilsyn med fremdriften av byggearbeid før godkjenning av utbetaling av byggelånet.

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.

### **6.22 Terminrente på forsikringspremie**

Premie for forsikring forfaller normalt til betaling forskuddsvis for et år av gangen. Betaler forsikringstaker premien i flere terminer per år, beregner forsikringsselskapet seg et tillegg som de kaller terminrente. Dette tillegg anses som forsikringspremie og ikke som rente av gjeld.

### **6.23 Tilskudd til dekning av gjeldsrenter**

Om fradragsrett for gjeldsrenter dekket ved tilskudd fra det offentlige, se stikkord «Tilskudd - offentlige tilskudd».

### **6.24 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.

### **6.25 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 vil overstige det opprinnelige lånebeløp. 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. Om fradragsrett og tidspunkt for fradrag for valutatap, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

## **Representasjon**

*Sktl. § 6-21, FSSKD § 6-21. Takseringsreglene § 2-3-6 «Kostnader til bevertning».*

### **1 Fradragsrett**

#### **1.1 Generelt**

Kostnader til representasjon er ikke fradragsberettiget. 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 mv.

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 o.a.

Om grensen mot reklamekostnader, se nedenfor og stikkord «Reklamekostnader».


Om grensen mot kurs og studiereiser, se nedenfor pkt. 4.5 «Reiser, kurs/demonstrasjon mv.» og stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om bestikklser, se stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikklser mv.».

## ***1.2 Næringsdrivende***

### ***1.2.1 Unntak for enkel bevertning av kunden***

Det kan gis fradrag for kostnader i form av en beskjeden bespisning av kunder eller forretningsforbindelser dersom alle følgende betingelser er tilstede:

- den som krever fradrag er næringsdrivende, se nedenfor
- kostnaden må knytte seg til virksomheten
- bespisningen finner sted i forretningstiden eller i umiddelbar forbindelse med forhandlinger eller demonstrasjon av varer, se nedenfor
- bespisningen finner sted på arbeidsstedet eller hvis det ikke er kantine eller annen rimelig serveringsmulighet der, på spisested i nærheten
- det ikke serveres vin eller brennevin, se nedenfor, og
- kostnadene ved uteservering ikke overstiger kr 250 per person, se nedenfor. 

Når kostnader til bespisning av forretningsforbindelser er fradragsberettiget, kan det også kreves fradrag for kostnader vedrørende eier, ansatt, styremedlem o.l. som etter en rimelig vurdering må delta i bevertningen. Fordelsbeskatning av deltakerne foretas ikke.

### ***1.2.2 Bevertning 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.


### ***1.2.3 Tobakk***

Kostnader til tobakksvarer kan ikke føres til fradrag etter disse reglene.

### ***1.2.4 Vin/brennevin***

Dersom det serveres vin og/eller brennevin er ingen av kostnadene til bespisningen 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.

### ***1.2.5 Overskridelse av beløpsgrensen***

Dersom kostnadene per person overstiger kr 250 er ingen del av kostnadene  fradragsberettiget. Dette gjelder også den delen av kostnadene som er under kr 250 per person. Det samme gjelder også kostnader vedrørende arbeidsgiver selv, ansatte, styremedlemmer mv.

## ***1.3 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 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.

## **2 Fordelsbeskatning**

Selv om den næringsdrivende betegner en kostnad som representasjon og ikke krever fradrag for den, kan det bli spørsmål om å vurdere om mer betydelige ytelser innebærer fordeler som skal skattlegges hos mottakeren, f.eks. som lønn, utbytte eller for forretningsforbindelser, som fordel vunnet i virksomheten.

Fordelsbeskatning kan f.eks. være aktuelt i forbindelse med reiser, særlig i tilfeller hvor ektefellen eller andre familiemedlemmer har deltatt. Forholdet må vurderes konkret. Om fordelsbeskatning i forbindelse med utenlandsreiser, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

## **3 Utland**

Reglene om representasjon gjelder fullt ut for kostnader i utlandet.

Reglene gjelder også overfor utenlandske forretningsforbindelser på besøk i Norge.

## **4 Avgrensning av representasjon mot andre kostnader**

### **4.1 Aviser/journalister**

Journalisters bevertning av intervjuobjekter o.l. anses ikke som representasjonskostnader, se stikkord «Journalister mv.».

### **4.2 Personer knyttet til bedriften**

#### **4.2.1 Generelt**

Som knyttet til bedriften anses eier, ansatte, styremedlemmer i aksjeselskap og aksjonærer.

Eksterne aktører, som f.eks. regnskapsførere, konsulenter, forhandlere, leverandører og selgere, anses ikke som knyttet til bedriften dersom de er selvstendig næringsdrivende og ikke ansatte i bedriften.

Beverting på møter, tilstelninger, julebord o.l. for de ansatte, eventuelt med ektefeller, er ikke representasjon, se stikkord «Velferdstiltak». Beverting på styremøter, bedriftsforsamlinger eller generalforsamlinger, anses heller ikke som representasjon. Fradrag gis i disse tilfeller bare for kostnader vedrørende personer som har rett til å være til stede i kraft av sitt verv og bare for kostnader som etter forholdene må anses som rimelige.

#### **4.2.2 Valgt revisor**

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.

#### **4.2.3 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 (medmindre fordelene innberettes på den ansatte som lønn).

Dette gjelder ikke ved tilstelninger av ekstraordinær art f.eks. i anledning av bedriftsjubileum, innvielse av nybygg mv. I et slikt tilfelle er det anledning til å kreve fradrag for den del av bevertningskostnadene som etter en forholdsmessig fordeling faller på gruppens innehaver og personale med ektefeller, mens de øvrige kostnader må anses som representasjonskostnader.

#### **4.3 Gavegjenstander**

Kostnader til gaver til forretningsforbindelser, deres familie eller ansatte, skal i utgangspunktet behandles som representasjon. I visse tilfeller kan kostnadene likevel være fradragsberettiget som reklamekostnad. Om hva slags gavegjenstander som godtas som reklame, se stikkord «Reklamekostnader».

#### **4.4 Oppmerksomheter**

Oppmerksomheter overfor forretningsforbindelser i form av telegrammer eller blomster antas etter forholdene ikke å kunne anses som representasjon. Kostnadene er fradragsberettiget. Det samme gjelder kranser ved dødsfall.

#### **4.5 Reiser, kurs/demonstrasjon mv.**

Kurs for forretningsforbindelser, f.eks. selgere og servicefolk som ikke er knyttet til bedriften, anses ikke som representasjon, se f.eks. URD i Utv. 1994/744.

Det er fradragsrett for bekostning av kunders reiser i anledning av 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, men begrenset til et beløp som svarer til de satser som etter statlig regulativ (særavtale) kan utbetales for diett og overnatting, uten legitimasjon av kostnadenes størrelse beregnet etter regulativets regler. 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 ved kundereiser til utlandet kan ikke føres til fradrag med mindre helt særegne forhold skulle tilsi det.

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 stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **5 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 (1) og § 4-3, § 4-50, § 5-20 (1) bokstav d og (3), § 6-17, § 6-41, § 9-2 (1) bokstav e og (2), § 9-3 (7) bokstav b, c og d og § 14-50.*

## 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 tilnærmedesvis en eiers fysiske rådighet over eiendommen. Eksempler på slik bruksrett er leie av hus og tomtefeste.
- 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, f.eks. fiskerett, tarerett, beiterett, hogstrett, veirett, brønnrett, jaktrett mv. og rett til å ta ut grus, sand, torv mv. Bruksrett må avgrensnes mot salg av grunnens substans, f.eks. salg av sand, sten mv. Positive servitutter kan være personlige, dvs. at de er stiftet til fordel for en bestemt rettighetshaver. Vanligvis er de imidlertid knyttet til en bestemt eiendom som en «herlighet» til denne. De kalles da reelle servitutter.
- Negative servitutter: Disse gir rettighetshaveren rett til å forby eieren å utøve en bestemt bruk eller utnyttelse av egen eiendom, f.eks. byggeforbud, beiteforbud, utsikts- og villaklausuler, mv.
- Løsningsrett/forkjøpsrett: Denne gir rettighetshaveren rett, men ikke plikt til, mot å betale vederlag og under nærmere bestemte betingelser 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 (f.eks. gratis ved, brøyting) som den som til enhver tid er eier av en eiendom, er forpliktet til å utrede. Det mest praktiske eksempel er føderåds-/kårkontrakter.
- 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 rettighetsoverdragelse, kan være eiendomsoverdragelse, se HRD i Utv. 1971/288 (neddemming av grunn). På den annen side kan en overdragelse, som i formen er en eiendomsoverdragelse, være en stiftelse av rettigheter og plikter, se stikkord «Eierbegrepet» under pkt. 3.1.2 «Spesielt om salg av fast eiendom». Om skillet i forbindelse med naturfredning, se FIN's brev inntatt i Utv. 1994/328.

### 1.3 Skillet mellom tidsbegrenset og stetsevarig

Rettighetsforhold på 99 år eller mindre, anses som tidsbegrenset. Kontrakter om bruksrettigheter/heftelser som har lengre varighet enn 99 år, vil regelmessig bli bedømt som stetsevarige. Rettighet som bare er oppsigelig fra rettighetshaverens side, vil i alminnelighet også måtte betraktes som stetsevarig. Det samme gjelder når rettighetshaveren har rett til å fornye kontrakten slik at samlet varighet blir lengre enn 99 år.

## **2 Formuen**

### ***2.1 Betingede rettigheter***

Det skal ved formuesfastsettelsen ikke regnes med betingede rettigheter, når disse ikke kan gjøres gjeldende før betingelsen inntreffer, og betingelsen er avhengig av en fremtidig hendelse som det er uvisst om inntreffer og/eller når den inntreffer (suspensivt betingede rettigheter). 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 i prinsippet tas hensyn til rettigheter som foreløpig eksisterer fullt ut, men som vil falle bort dersom en bestemt begivenhet inntreffer i fremtiden (resolutivt betingede rettigheter). At en eiendom er beheftet med forkjøpsrett til en pris som ligger under eiendommens salgsverdi, påvirker derfor ikke fastsettelsen av eiendommens verdi ved formuesligningen.

### ***2.2 Stetsevarige bruksrettigheter***

#### ***2.2.1 Rettighetshaver***

Stetsevarige (alltidvarende) bruksrettigheter skattlegges som formue på rettighetshaverens hånd. Vedkommende innrømmes fradrag ved formuesfastsettelsen for den kapitaliserte verdi av forpliktelsen til å svare leie (festeavgift). I praksis ses det bort fra begge deler når de er omtrent like store under forutsetning av at det behandles på samme måte hos bortfesteren. Om kapitalisering av festeavgiften, se stikkord «Formue».

#### ***2.2.2 Eier av beheftet eiendom***

Det skal i prinsippet tas hensyn til stetsevarige bruksretter/heftelser ved formuesfastsettelsen av den beheftede eiendom. 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. Om kapitalisering av festeavgiften, se stikkord «Formue».

### ***2.3 Tidsbegrensede bruksrettigheter***

#### ***2.3.1 Rettighetshaver***

Verdien av tidsbegrensede bruksrettigheter formueslignes ikke på rettighetshaverens hånd. Han får heller ikke fradrag for den kapitaliserte verdi av forpliktelsen til å svare leie (festeavgift).

#### ***2.3.2 Eieren av beheftet eiendom***

For vanlige leieforhold vedrørende fast eiendom som forpaktning, hus- og tomteleie o.l. blir eieren av den beheftede eiendom ikke formueslignet for bruttokapitalisert 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 bruksrett/heftelse som hviler på hans eiendom. Som et hjelpemiddel for å komme fram til formuesverdien av det bortfestede areal, kan de årlige festeavgiftene kapitaliseres ved bruk av en netto kapitaliseringsfaktor på 8. En legger da til grunn at det tas utgangspunkt i brutto festeavgift uten fradrag for ordinære administrasjonskostninger 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 verdier vedkommende har overtatt, og det 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 bruksrettighet eller negativ servitutt, kan i noen tilfelle 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. Dette blir i så fall å bedømme som realisasjon av formuesobjektet. Rettighetshaver anses da som eier av formuesobjektet.

### **2.5 Bruksnytelse**

Om det ved testament eller annen gyldig disposisjon er bestemt at «bruksnyttelsen» av en eiendom en viss tid skal tilfalle en person, men selve eiendomsretten en annen, skal hele eiendommen formuesbeskattes på 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 stikkord «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 verdsettelsen av den beheftede eiendommen og eiendommen som har retten.

## **3 Inntekt/fradrag**

### **3.1 Engangsbetaling for rettighet**

#### **3.1.1 Stiftelse av rettighet**

Grunneiers gevinst ved stiftelse av stetsevarig rettighet i fast eiendom til fordel for en annen mot engangsvederlag er skattepliktig i den utstrekning det ikke faller inn under unntakene i sktl. § 9-3 (1) til (6) og ikke likevel er skattepliktig etter sktl. § 9-3 (7). Dette innebærer at enhver gevinst oppnådd ved stiftelse av stetsevarig rett som innskrenker rådigheten av alminnelig gårdsbruk eller skogbruk, er unntatt fra skatteplikt under forutsetning av at kravet til eiertid er oppfylt, at betalingen gis i form av engangsvederlag og at vederlaget ikke er fastsatt på grunnlag av at eiendommen har tomteverdi eller forekomster som nevnt i sktl. § 9-3 (7). Tap er fradragsberettiget dersom en tenkt gevinst ville vært skattepliktig.

Engangsvederlag ved stiftelse av tidsbegrenset rettighet skal behandles som avkastning.

#### **3.1.2 Realisasjon/innløsning av rettighet**

Gevinst ved en rettighetshavers:

- 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. Tilsvarende er tap fradragsberettiget. 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 stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom», stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløssøre mv.» og stikkord «Tomt».

### *3.1.3 Inngangsverdi*

Ved stiftelse av en tidsbegrenset rettighet, skal inngangsverdien vedrørende den beheftede eiendommen normalt ikke reduseres.

I forbindelse med stiftelse av stetsevarige bruksretter/heftelser kan forholdet ligge slik an at det må gis fradrag for andel av inngangsverdien for hele eiendommen. Når stiftelse av en rettighet må anses som en reell realisasjon av en del av den faste eiendommen, enten et areal eller en del av grunnens substans, vil eieren ha krav på fradrag for hele inngangsverdien for den realiserede 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, gis avhenderen 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 eiendom. Skatteplikt for engangserstatning følger da av sktl. § 5-1 (2), jf. § 9-2 (2). Gevinst ved stiftelse av varig rettighet mot engangsvederlag kan bli skattefri etter sktl. § 9-3.

Må eieren avstå den vesentligste del av utnyttelsesmulighetene som knytter seg til området, kan fredningen bli å anse som realisasjon av eiendommen. Gevinsten kan bli skattefri etter sktl. § 9-3.

Se for øvrig FIN i Utv. 1994/328.

## **3.2 Godtgjørelse for frafalt odelsrett**

Mottatt godtgjørelse for frafalt odelsrett til en eiendom er skattepliktig. Dette følger av skatteloven § 5-1 (2). Godtgjørelsen anses som en del av kostprisen for kjøperen av eiendommen og kommer således ikke til fradrag i inntekten i utbetalingsåret.

## **3.3 Spesielt om tomtefeste**

I henhold til lov av 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 mv. Skattemessig skal denne innfestingssummen nedskrives på den aktiverte verdi 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 verdi av grunnlagsinvesteringene, skal det overskytende skattlegges i innfestingsåret.

Stiftelse av stetsevarige tomtefester hvor det betales med årlig avgift, behandles normalt ikke som realisasjon av tomten. Dette gjelder også om noe av det samlede vederlag til bortfester tas ut som engangssum. Er festeavgiften satt så lav at engangsvederlaget og likheten med tomtsalg blir dominerende, behandles stiftelse av stetsevarige tomtefester likevel som

realisasjon. Det samme gjelder dersom stettevarig tomtefeste stiftes som gave (ikke gavesalg). I et slikt tilfelle vil bortfester ikke ha fradragsrett for tap.

### **3.4 Årlig betaling for rettighet**

#### **3.4.1 Eier av beheftet eiendom**

Den årlige betaling av en rettighet er skattepliktig inntekt for mottakeren (grunneieren, bortleieren e.l.). Dette gjelder uavhengig av om rettigheten er tidsbegrenset eller stettevarig.

Årlige betalinger for all fremtid som vederlag for stiftelse av stettevarige rettigheter, skal ikke kapitaliseres for å inngå i en gevinstberegning i stiftelsesåret, men beskattes som avkastning.

#### **3.4.2 Rettighetshaver**

Brukeren (rettighetshaveren) har rett til fradrag for årlig betaling (bruksleie) for bruken. Dette gjelder likevel ikke privat husleie, 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 stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom» og «Bolig - direkte ligning».

### **3.5 Helt eller delvis vederlagsfri bruk**

Vederlagsfri bruk av andres faste eiendom skattlegges hos brukeren etter sktl. § 5-20 (3). Det samme gjelder bruk mot så lavt vederlag at det foreligger underpris, se stikkord «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 godtgjørelse per utdrevet enhet, eller fast avgift, er dette vederlaget skattepliktig hos eieren.

Til fradrag hos grunneieren kommer eventuell forårsaket jordskade som er påført eiendommen. Fradrag for jordskaden kan likevel ikke overstige den skadede grunnens forholdsmessige andel av eiendommens inngangsverdi, se FIN i Utv. 1978/214. Tilbakeføres jorden til fullverdig drift etter uttaket, vil fradrag for jordskade ikke kunne gis. Det er ikke anledning til å kreve fradrag for avsetning til dekning av framtidige kostnader til senere oppretting av jordskade.

## **4 Tidfesting av inntekt og kostnad**

Tidfestingen vil som hovedregel følge realisasjonsprinsippet. Om tidfesting av inntekt/kostnad og gevinst/tap, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)», stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)», stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel» og stikkord «Gevinst- og tapskonto».

## **5 Skattestedet**

### **5.1 Forskuddspliktige**

Hovedregelen for forskuddspliktige er at skattleggingen i forbindelse med bruksrettigheter til fast eiendom er stedbunden til eiendoms kommunen.

Kapitalverdien av stetsevarig grunnleie og faste grunnavgifter, såvel som inntekt av slike ytelser, skattlegges i den kommune hvor vedkommende faste eiendom som er påheftet disse ytelser ligger. Dette gjelder både ytelser til eieren av den beheftede eiendom og til eieren av rettigheten, f.eks. ved fremleie av hus.

Føderådsytelser påheftet fast eiendom skal fortrinnsvis fradras i eiendomskommunen, men hvis det ikke er tilstrekkelig inntekt i denne til å gi dekning, kan det udekkede fradragbeløp fradras som fordelingsfradrag i andre kommuner hvor skattyteren har inntekt.

Godtgjørelse for avståelse av odels- og åsetesrett skattlegges også i den kommune hvor eiendommen ligger.

Hvis det til en fast eiendom hører rettighet i allmenning i annet distrikt (eiendoms- eller bruksrett), skal formue i og inntekt av rettigheten med dertil knyttet anlegg skattlegges med 3/4 i den kommune hvor hovedeiendommen ligger, og med 1/4 i den kommune hvor allmenningen ligger, jf. sktl. § 3-3 (7).

## **5.2 Etterskuddspliktige**

Etterskuddspliktige skattlegges bare i hovedkontorkommunen.

## **6 Betinget skattefritak**

### **6.1 Ufrivillig realisasjon**

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon av rettighet, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **6.2 Makesifte**

Om betinget skattefritak ved makesifte av fast eiendom med kommune, fylkeskommune, stat eller selskap hvor kommune eller fylkeskommune eier minst 50 pst. av aksjene, se stikkord «Betinget skattefritak – makesifte».

## **7 Overgangsregler**

Om overgangsregler for gevinst ved avhendelse/tap før 1. januar 1992 av ikke- avskrivbare driftsmidler hvor gevinsten inntektsføres etter kontantprinsippet, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

Om overgangsregler vedrørende gevinster før 1. januar 1992 der avhender har mottatt statens grunnkjøpsobligasjoner, se stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner».

Om oppregulering av inngangsverdien for den faste eiendommen etter overgangsregler, se stikkord «Inngangsverdi».

# **Samboere**

## **1 Generelt**

Reglene i sktl. kap. 2 om ligning av ektefeller gjelder i utgangspunktet ikke for personer som bor sammen uten å være gift. De skal derfor som hovedregel lignedes hver for seg for sin formue og inntekt. Separerte ektefeller som flytter sammen, lignedes 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, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

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 (3) gjelder bare for samboere som er meldepliktige, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

Næringsvirksomhet som eies sammen av ikke-meldepliktige samboere, er et selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden, se «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Arbeider den ene av de ikke-meldepliktige samboerne i bedrift tilhørende den andre samboeren alene (enmannsforetak) anses denne alltid som lønnstaker i bedriften.

## **3 Barns formue og inntekt**

Særkullsbarns formue og inntekt som etter reglene i sktl. § 2-14 (1) og (2) skal lignes hos foreldrene, lignes hos den av samboerne som er barnets far eller mor.

Formue og inntekt som tilhører felles barn, skattlegges med en halvpart hos hver av foreldrene. Skyldes formuen eller inntekten overføring fra en av samboerne, skattlegges den hos denne.

## **4 Klasse 2 for enslig forsørger**

Personer som bor sammen og har felles barn kan ikke anses som enslige forsørgere, jf. URD i Utv. 1983/30. Det gjelder også om en av dem eller begge i tillegg har særkullsbarn. Et barn vil ikke bli regnet som fellesbarn med mindre samboeren har vedgått farskap eller hvor farskap er fastslått i dom.

Har de ikke felles barn, men en av dem eller begge har særkullsbarn, vil den av dem det gjelder, eventuelt begge, kunne bli lignet i klasse 2. Om vilkår for å bli lignet i klasse 2 for samboer som er enslig forsørger, se stikkord «Klassefastsettelse».

## **5 Foreldrefradrag**

Om foreldrefradrag for samboere med felles barn/særkullsbarn, se stikkord «Foreldrefradrag».

## **6 Særfradrag for forsørgelse**

Om særfradrag for forsørgelse av den andre ikke meldepliktige samboeren, se stikkord «Særfradrag – forsørgelse».

## **7 Rentekostnader**

Om betaling av renter vedrørende samboers gjeld, se stikkord «Renter av gjeld».

## **8 Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt/liten skatteevne**

Om skattebegrensningsreglene, se stikkord «Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne».

## **9 Andel i boligselskap**



Bare den samboer som er andelseier, skal lignedes som andelshaver i boligselskapet selv om begge bor der.

Er begge samboere andelseiere (sameiere), skal inntekter/kostnader og formue/gjeld som skriver seg fra andelen i boligselskapet, fordeles i samme forhold som eierforholdet mellom samboerne. Fremgår ikke eierforholdet av avtale, fordeles inntekter/kostnader og formue/inntekt likt mellom samboerne. Se for øvrig under stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

### **10 Betinget skattefritak**

En samboer kan ikke oppfylle den andre samboers plikt til å foreta reinvestering av betinget avsatt skattepliktig gevinst. Se for øvrig under stikkordene «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **11 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 egne barn (særkullsbarn eller felles barn) anses i utgangspunktet som familieforsørger.

### **12 Bosted**

Om samboers skattemessige bosted, se stikkord «Bosted – skattemessig bosted».

## **Sameie - ligning etter bruttometoden**

*Sktl. § 10-40 (2). FSSKD § 7-21-21. Forskrift av 13. juli 1995 nr. 685 om levering av ligningsoppgaver fra boligsameier (lignl.).*

### **1 Generelt**

Eier flere personer/selskaper formuesobjekt(er), virksomheter mv. sammen, foreligger et sameie. Om hvem som skal anses å være eier, se stikkord «Eierbegrepet». Driver sameiet næringsvirksomhet, er det et ansvarlig selskap som skal deltakerlignes etter nettometoden eller for visse kraftforetak etter bruttometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden» og stikkord «Kraftforetak».

Sameie som ikke driver næringsvirksomhet, skal deltakerlignes enten etter:

- nettometoden eller
- bruttometoden.

Om hvilke sameier som skal deltakerlignes etter nettometoden og om ligning av disse, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Alle andre sameier deltakerlignes etter bruttometoden, herunder f.eks. boligsameier.

Nedenfor behandles bare sameier som deltakerlignes etter bruttometoden.

### **2 Ligning etter bruttometoden**

#### **2.1 Generelt**

Sameier i et bruttolignet sameie tilordnes sin forholdsmessige andel av sameiets formue/gjeld og inntekt/kostnader. Resultatet gjøres opp 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 fradragberettiget gjelds- /fradragspost i sameiet (bruttometoden). Oppdeling av bruttoformue/nettoinntekt 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 fribeholdningen for personlige skattytere.

Sameierne anses å delta direkte i sameiets opptjening av bruttoinntekter og påføring av bruttokostnader. Har sameiet solgt aksjer, anses sameiernes andel av denne inntektspost som aksjesalg (sameierne kan ha forskjellig inngangsverdi på aksjene). Har sameiet solgt driftsmidler, anses sameiernes andel av denne inntektspost som salg av driftsmidler.

Sameiernes individuelle forhold legges til grunn ved skattlegging av/fradrag for vedkommendes andel av enkeltpostene, f.eks. i forhold til spørsmål om skatteplikt ved salg av bolig, inngangsverdier for avskrivning eller gevinst- /tapsberegning, tidspunkt for erverv, adgang til å oppregulere inngangsverdien på formuesobjekter etter overgangsreglene til skattereformen mv.

## **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 i sameiet.

## **2.3 Formue**

Sameierne i sameiet 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 i sameiet. 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 stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

### **2.4.2 Privat bruk/uttak**

Skal det foretas fordelsbeskatning ved privat bruk av sameiegjenstanden, gis tillegget hos de(n) av sameierne som bruker gjenstanden. Dette vil f.eks. gjelde privat bruk av sameiets bolig.

Om hvem som skal beskattes for fordel ved skattepliktig uttak av driftsmiddel, se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

#### *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 stikkordene «Betinget skattefritak – makeskifte» og «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

### **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 stikkord «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 stikkordene «Gjeld» og «Fordelingsfradrag».

### **4 Regnskapsplikt**

Et bruttolignet sameie er ikke regnskapspliktig.

Andel i sameiet vil i visse tilfelle inngå i regnskapet for en regnskapspliktig 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 sameie som skal deltakerlignes etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - skifte av ligningsmåte». Nærmere om når vilkårene for nettoligning er oppfylt, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **6 Etablering av sameie ved innskudd av formuesgjenstand**

Etablering av sameie i formuesgjenstand eller innskudd av formuesgjenstand i et eksisterende sameie anses som en forholdsmessig realisasjon. Skyter f.eks. en sameier med 25 pst. eierandel inn et avskrivbart driftsmiddel, behandles dette som realisasjon av 75 pst. av driftsmidlet. Vederlaget vil tilsvare de øvrige sameiernes inngangsverdi. De øvrige 25 pst. er sameieren eier av før og etter transaksjonen. For denne del vil inngangsverdi, ervervstidspunkt, ervervs måte mv. være uforandret.

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, regnes ikke som realisasjon av tomten, se FIN i Utv. 1985/271.

### **7 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 stikkord «Enmannsforetak - realisasjon ved salg». Nærmere om hva som er vederlag, se stikkord «Utgangsverdi».

## 8 Sameiets oppløsning og avvikling

Dersom det ved oppløsning av sameie selges eiendeler, behandles dette skattemessig som om hver sameier solgte sin andel av hver formuesgjenstand.

Formuesgjenstander som fordeles mellom sameierne ved oppløsning av sameiet, anses som:

- realisasjon av sameierens andel i de formuesgjenstander han ikke overtar ved oppløsningen, og
- kjøp av de andres andeler i formuesgjenstander han overtar ved oppløsningen. For de formuesgjenstander en sameier overtar, kan det bli spørsmål om uttak for den andel han eide fra før, dersom gjenstanden blir tatt i bruk privat eller gis bort.

### Eksempel

*I et sameie eier A 25 pst. og B 75 pst.*

*Avskrivbare formuesgjenstander skal ved oppløsning fordeles slik mellom A og B:*

*1) maskin med en verdi av kr 100 000 overtas av A*

*2) bygning med en verdi av kr 600 000 overtas av B.*

*A realiserer da 25 pst. av bygningen til B for et vederlag på kr 150 000. B realiserer 75 pst. av maskinen til A for et vederlag på kr 75 000.*

I den utstrekning en sameier ved oppløsning av sameie mottar en fysisk del av et aktiva tilsvarende sameierens ideelle eierandel i sameiet, foreligger ikke realisasjon av formuesobjektet, se FIN i Utv. 1991/695. Dette er mest aktuelt ved deling av fast eiendom.

## 9 Innberetningsplikt 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 fradragberettigede kostnader samt andel av felles formue og gjeld. Ligningsverdiene på de enkelte boligseksjonene skal likevel ikke innberettes da disse skal være registrert særskilt (som interne grunnlagsdata) på ligningskontoret.

# Samvirkeforetak

*Sktl. § 2-2 (1) bokstav d, § 2-36 (2), § 4-10, § 10-1 (1), § 10-11 (5), § 10-50 og § 10-51. FSFIN § 10-11. FSSKD § 10-50. Takseringsreglene § 2-2-1 «Boligbyggelag - avkatningsprosent».*

## 1 Hva er et samvirkeforetak

For at foretak skal kunne anses som samvirkeforetak, må det tjene medlemmenes interesser som forbrukere eller næringsdrivende og i det vesentlige drives etter følgende alminnelige samvirkeprinsipper:

- foretakets kapital tilveiebringes av medlemmene ved innbetaling av andelene og/eller ved opplegg av fonds (felleseid andelskapital)
- foretaket må være åpent for alle innenfor det området det er ment å dekke
- andelskapitalen må ikke forrentes utover vanlig rentefot
- utbyttet må fordeles i forhold til medlemmenes kjøp eller leveranse
- hvert medlem må bare ha én stemme og
- de enkelte medlemmene svarer ikke for foretakets forpliktelser utover innskutt andelskapital.

I praksis er disse prinsippene blitt noe modifisert. Det har således ikke vært regnet som noe hinder at et foretak midlertidig ikke har kunnet oppta nye medlemmer når dets kapasitet ikke har gjort dette mulig.

## **2 Samvirkeforetak som fyller vilkårene i sktl. § 10-50**

### **2.1 Forbruksforeninger**

Forbruksforeninger med fast utsalgssted som selger til foreningens medlemmer, behandles som samvirkeforetak. Det er et vilkår at forbruksforeningen skal tjene medlemmenes private forbruk og ikke deres yrkesmessige interesser. Det er likevel ikke noe hinder at forbruksforeningen også forsyner medlemmene med bensin, olje, kunstgjødsel og kraftfor til bruk i inntektsgivende aktivitet, såfremt hovedformålet for forbruksforeningen er dekning av private forbruksvarer.

Mer enn halvparten av forbruksforeningens regulære omsetning må skje til medlemmene. En kortvarig og forbigående økning av fremmedomsetningen medfører likevel ikke at foreningen mister karakter av samvirkeforetak.

### **2.2 Innkjøpsforening/innkjøpslag**

Innkjøpsforening/innkjøpslag som fordeler forutbestilte varer mellom medlemmene, behandles som samvirkeforetak. Det er en betingelse at foreningen bare fordeler forutbestilte varer til medlemmer. Dersom den har fremmedomsetning, anses den ikke som samvirkeforetak.

### **2.3 Samvirkeforetak i jordbruket**

Samvirkeforetak i jordbruket er:

- innkjøpsforeninger som «utelukkende eller hovedsakelig» har til formål å besørge innkjøp av råemner eller driftsmidler til bruk i medlemmenes jordbruksvirksomhet
- foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig foredler eller forhandler produkter fra medlemmenes gårdsbruk, som f.eks.:
  - andelsmeierier
  - eggentraler
  - samvirkeslakterier og
  - produksjons- og salgsorganisasjoner for grønnsaker, poteter mv.

Likestilt med kjøp fra egne medlemmer er kjøp som:

- et salgssamvirke foretar fra et tilsvarende samvirkeforetak i markedsregulerende øyemed eller
- er foretatt etter pålegg fra statlig myndighet.

Uttrykket «hovedsakelig» må forstås slik at fremmedomsetningen ikke må overstige 18-20 pst. av totalomsetningen. Ved vurderingen ses flere år under ett slik at foretaket ikke mister karakter av samvirkeforetak om det et enkelt år kommer over nevnte prosentandel i fremmedomsetning.

Som jordbruksvirksomhet regnes også hagebruk, gartneri, biavl og pelsdyravl som blir drevet i forbindelse med gårdsbruk. Handelsgartnerier, pelsdyrgårder o.l. som ikke drives i forbindelse med gårdsbruk, kan ikke anses som drift av gårdsbruk.

Andelslag i jordbruket regnes ikke som samvirkeforetak dersom de driver:

- felleseter
- beitelag
- vanningsanlegg
- avløserlag
- regnskapslag o.l.

#### **2.4 Samvirkeforetak i skogbruket**

Samvirkeforetak i skogbruket er:

- innkjøpsforeninger som utelukkende eller hovedsakelig kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i medlemmenes skogbruk og
- foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig forhandler produkter fra medlemmenes skogbruk.

Likestilt med kjøp fra egne medlemmer er kjøp foretatt etter pålegg fra statlig myndighet. Foreninger og lag som foredler produkter fra medlemmenes skogbruk, behandles ikke som samvirkeforetak. Uttrykket «hovedsakelig» må forstås tilsvarende som for jordbrukssamvirke, se ovenfor.

#### **2.5 Samvirkeforetak i fiske**

Samvirkeforetak i fiske er:

- innkjøpsforeninger som utelukkende eller hovedsakelig kjøper inn råemner eller driftsmidler til bruk i medlemmenes fiskerivirksomhet og
- foreninger og lag som utelukkende eller hovedsakelig forhandler eller foredler produkter fra medlemmenes fiskerivirksomhet.

Likestilt med kjøp fra egne medlemmer er:

- fiskesalgslags innkjøp fra medlemmer av annet fiskesalgslag dersom leveransen gir fiskeren rett til bonus på lik linje med lagets egne medlemmer og
- kjøp foretatt etter pålegg fra statlig myndighet.

Uttrykket «hovedsakelig» må forstås tilsvarende som for jordbrukssamvirke, se ovenfor.

Innkjøps- og salgslag for fiskeoppdrettsnæringen anses ikke som samvirkeforetak i fiskerivirksomhet, se FIN i Utv. 1985/672.

### **3 Regnskaps- og revisjonsplikt**

Om regnskaps- og revisjonsplikt for samvirkeforetak, se henholdsvis stikkordene «Regnskap - regnskapsplikt» og «Regnskap - revisjon».

## **4 Formue i samvirkeforetaket**

### **4.1 Generelt**

Samvirkeforetak svarer bare formuesskatt til staten.

Formue i aksjer er skattepliktig for samvirkeforetak. Som formue regnes ikke andeler og ansvarsinnskudd i andre samvirkeforetak.

### **4.2 Medlemmenes innskudd**

Medlemmenes ansvars- eller andelsinnskudd er ikke gjeld, men innskutt kapital, og kommer ikke til fradrag ved fastsettelsen av nettoformuen. Det samme gjelder ikke-utbetalte renter for siste regnskapsår av ansvarsinnskudd. Medlemmenes låneinnskudd (tvungne og frivillige) er å anse som gjeld.

### **4.3 Bonus**

Bonus (kjøpsutbytte mv.) anses bare som gjeld dersom medlemmene etter foretakets vedtekter har et ubetinget krav på dette (forhåndsgarantert kjøpeutbytte) per 31. desember i inntektsåret. Avsetninger til bonusfond er ikke gjeld for samvirkeforetaket.

## **5 Inntekt i samvirkeforetaket**

### **5.1 Generelt**

#### **5.1.1 Hovedregel**

Samvirkeforetak betaler inntektsskatt bare til Staten.

Samvirkeforetak inntektslignes på grunnlag av resultatet etter skattelovgivningens alminnelige bestemmelser, men med følgende særlige inntektsfradrag:

- bonus til medlemmene og
- avsetning til felleseid andelskapital

se nedenfor.

Renter av andelsinnskudd behandles som aksjeutbytte og er ikke fradragsberettiget, jf. FIN i Utv. 1993/1587.

Lignende sammenslutninger med begrenset ansvar som ikke faller inn under definisjonene for samvirkeforetak, se ovenfor, lignes som hovedregel etter de samme reglene som aksjeselskap, se stikkord «Aksjeselskap mv. - allment».

#### **5.1.2 Unntak, boligbyggelag**

Boligbyggelag (jf. lov av 4. februar 1960 nr. 1 om boligbyggelag) skal ilignes skatt av den inntekt som vinnes av lagets formue. Inntekt av den drevne virksomhet som gjelder medlemmene, beskattes ikke. Hvis laget forestår oppføring eller forvaltning av bygg på vegne av andre enn andelseierne, beskattes laget av den virkelige inntekt dette gir, etter reglene for aksjeselskap.

Inntekt vunnet av lagets formue skal som utgangspunkt utgjøre 3,5 prosent av gjennomsnittsformuen i året beregnet etter den skattemessige nettoformuens størrelse ved årets begynnelse og årets slutt.

Den beregnede formuesavkastningen kan ikke settes høyere enn det faktiske overskuddet av virksomheten beregnet etter skattelovens ordinære regler. Om fremføring av underskudd, se URD i Utv. 1962/479.

## **5.2 Kjøpsutbytte/bonus til medlemmene**

### **5.2.1 Generelt**

Det er fradragsrett for kjøpsutbytte/bonus som utdeles til medlemmene på grunnlag av deres kjøp fra/salg til samvirkeforetaket. Inntektsfradraget gis bare i den del av årets nettoinntekt (alminnelig inntekt) som skriver seg fra omsetning med medlemmene, se nedenfor. Fradraget gis for det år utbetalingen gjelder, selv om den endelige fastsettelse og utbetaling finner sted etter årets utløp.

Den delen av bonusen som overstiger inntekten fra medlemmene kan ikke fradragsføres i den andre delen av inntekten eller fremføres til fradrag i senere års inntekter fra medlemmene.

### **5.2.2 Fastsettelse av inntekt fra omsetning med medlemmene**

Samvirkeforetakets nettoinntekt (alminnelig inntekt) som skriver seg fra kjøp fra/salg til medlemmene fastsettes slik:

Selskapets netto virksomhetsinntekt x brutto omsetning med medlemmene

Selskapets totale brutto omsetning

Med virksomhetsinntekt menes her inntekten etter fradrag for finanskostnader og etter tillegg for finansinntekter, men før fradrag for kjøpsutbytte og avsetning til felleseid andelskapital, jf. sktl. § 10-50 (1) første til tredje pkt.

Selskapets totale bruttoomsetning skal også omfatte eventuelle provisjonsinntekter, utleieinntekter mv.

### **5.2.3 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 forskrift av 15. januar 1998 nr. 83.

For andre samvirkeforetak enn forbruksforeninger, se ovenfor, må omsetning med medlemmer og likestilt omsetning fremgå av regnskapsbilag som angir navn og eventuelt medlemsnummer.

## **5.3 Avsetning til felleseid andelskapital**

Det er fradragsrett for avsetning til felleseid andelskapital med inntil 15 pst. av samvirkeforetakets totale inntekt før fradrag for bonus til medlemmene, jf. HRD i Utv. 2001/1419.

## **6 Skattested**

Samvirkeforetak skal skattlegges i hovedkontorkommunen.

## **7 Næringsoppgave**



Det er ikke fastsatt egen næringsoppgave for samvirkeforetak. Næringsoppgave 1 eller 2 skal derfor nyttes. Se for øvrig stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

## **8 Skattlegging av medlemmene**

### **8.1 Formue**

Andelsinnskudd skattlegges ikke som formue hos medlemmene. Derimot skal låneinnskudd, såvel tvungne som frivillige, skattlegges som formue hos medlemmene.

### **8.2 Inntekt**

#### **8.2.1 Kjøpsutbytte/bonus**

Kjøpsutbytte/bonus mv. behandles ikke som aksjeutbytte og er således ikke skattepliktig med mindre medlemmets deltakelse i samvirkeforetaket har tilknytning til hans næringsvirksomhet. Eksempel på slik tilknytning vil være kjøpsutbytte på kraftfor, kunstgjødsel, maskiner mv., eller bonusutbetaling fra salgssamvirke e.l.

#### **8.2.2 Renter av andelskapital**

Renter av andelskapital behandles som aksjeutbytte, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Mottatt rente av andelskapital regnes ikke som skattepliktig inntekt når beløpet er inntil kr 100. Skattefri rente gir ikke rett til godtgjørelse. Overstiger beløpet kr 100 regnes hele beløpet som skattepliktig inntekt (utbytte) med eventuell rett til godtgjørelse. Se stikkord «Aksjer - utbytte».

#### **8.2.3 Renter av låneinnskudd**

Renter av låneinnskudd, så vel tvungne som frivillige, er skattepliktige på lik linje med andre renteinntekter.

#### **8.2.4 Oppløsning**

Utbetaling fra samvirkeforetak til medlemmene i forbindelse med oppløsning av dette, er skattepliktig så langt tilbakebetalingen overstiger andelsinnskuddet.

# **Selvangivelse mv. - forandring av selvangivelse**

## **1 Generelt**

En skattyter som har levert selvangivelse vil i enkelte situasjoner be ligningsmyndighetene om å få forandre selvangivelsen mv. etter at fristen for innlevering er gått ut. (Om når et dokument kan anses som selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - ligning ved manglende selvangivelse mv.»). Tilsvarende kan et selskap som deltakerlignes etter nettometoden be om å få forandret selskapsoppgave mv. En slik anmodning kan skyldes flere forhold, bl.a:

- skattyteren har tatt feil av de faktiske og rettslige forhold som har betydning for skatteplikten
- en faktisk eller rettslig situasjon har endret seg
- skattyteren finner ut at han har foretatt en uheldig eller ufornuftig disposisjon
- ligningsmyndighetene fraviker eller varsler om fravik av den innsendte selvangivelse under ordinær ligningsbehandling eller

- ligningsmyndighetene endrer en tidligere foretatt ligning etter lignl. § 9-5.

## **2 Hovedregel**

Som hovedregel har skattyteren ikke krav på at ligningsmyndighetene godtar forandring av selvangivelsen dersom anmodningen kommer etter selvangivelsesfristens utløp. Skattyteren får ikke videre adgang til forandring selv om den opprinnelige selvangivelse er betegnet som foreløpig. Dette gjelder uansett om forandring blir krevet før eller etter at ligningen er lagt ut.

## **3 Retting av feil**

Skattyter har under ordinær ligningsbehandling og endringssak krav på å få korrigert direkte feil i selvangivelsen. Krav om korrigerende må være fremsatt innen klagefristens utløp. Om anmodning om korrigerende som settes fram senere, se nedenfor. Feil som kan kreves korrigert kan være:

- regne- og skrivefeil
- skattyter har ikke fylt ut en fradragspost i selvangivelsen som han automatisk har krav på
- feil som skyldes manglende kjennskap med hensyn til faktum, f.eks. at skattyter har tatt feil av avstanden hjem - arbeidssted eller
- feil oppfatning av skattereglene, f.eks. at skattyter har ført til inntekt en skattefri boliggevinst.

### ***3.1 Ligningsmyndighetens plikt til å rette av eget tiltak***

Ligningsmyndighetene plikter av eget tiltak å rette feil og uteglemmelser som nevnt ovenfor og som de er oppmerksomme på. Dette gjelder imidlertid bare i den utstrekning de har tilstrekkelige opplysninger til selv å ta standpunkt til hva som er riktig eller at de med rimelighet kan innhente opplysninger som kan avdekke feilen. Etter at ligningen er lagt ut skal spørsmål om å rette feil vurderes etter lignl. § 9-5 nr. 7.

## **4 Når har skattyter krav på forandring**

### ***4.1 Forandring som følge av ligningsmyndighetenes forhøyelse av inntekt***

#### ***4.1.1 Korrigerende av selvangivelse mv.***

Har ligningsmyndighetene under ordinær ligningsbehandling forhøyet skattyters inntekt med vesentlige beløp i forhold til selvangivelsen, kan skattyter kreve å foreta om-disponering i forhold til tidfesting, f.eks. på avskrivningsskjema eller skjema for gevinst- og tapskonto, innen rammen for forhøyelsen. Kravet må i alminnelighet være fremsatt innen svarfristen på ligningsmyndighetenes varsel. Det er en forutsetning at skattyter ikke har handlet illojalt i forhold til skattereglene.

#### ***4.1.2 Korrigerende av poster direkte knyttet til inntektstillegget***

Bli skattyterens inntekt forhøyet under ordinær ligningsbehandling eller i endringssak, vil han ha krav på fradrag for utgifter mv. som direkte knytter seg til inntektstillegget. Dette gjelder selv om skattyter i innsendt selvangivelse ved uaktsomhet eller forsett har holdt inntektsposter utenfor. F.eks. vil tillegg i lønnsinntekt måtte regnes med i grunnlaget for eventuell ny beregning av minstefradrag.

Dersom f.eks. direkte kostnadsføring av driftsmiddel ikke godtas, vil avskrivninger måtte tillates om betingelsene for øvrig er til stede.

Får ikke skattyter medhold i at en gevinst er skattefri, vil han kunne kreve betinget skattefritak i den utstrekning dette er hjemlet i skattelovgivningen. Forutsetningen er at han fremsetter kravet ved første rimelige anledning.

#### *4.1.3 Korrigering under endringssak*

Blir skattyters inntekt forhøyet under endringssak, vil skattyter ikke ha krav på å få føye til nye poster eller forandre poster som ikke direkte knytter seg til inntektstillegget, se f.eks. HRD i Utv. 1978/208.

#### **4.2 Avviklings og omstillingsfond for reineier**

Om adgang til forhøyelse av avsetning for reineiere, se stikkord «Reindrift» under pkt. 8.7 «Formelle regler».

#### **4.3 Forandring pga. endring i faktiske forhold**

I noen tilfeller vil forandring av de faktiske forhold etter inntektsårets utløp ha betydning for dette årets ligning. Har skattyter solgt en formuesgjenstand med gevinst og gevinsten er skattepliktig i inntektsåret, kan gevinsten likevel ikke beskattes når kjøpet heves, f.eks. pga. mangler ved salgsgjenstanden eller manglende betaling. Er gevinsten skattlagt må ligningen endres på dette punkt. Skattyter har ikke krav på korrigering dersom kontrakten omgjøres frivillig, men dette bør vanligvis godtas når omgjøringen ikke er skattemessig motivert.

#### **4.4 Generalforsamling i aksjeselskap godtar ikke styrets regnskap**

Hvis generalforsamlingen i et aksjeselskap ikke godtar styrets forslag til regnskap, kan det kreves at det endrede regnskap blir lagt til grunn ved ligningen.

### **5 Ligningsmyndighetenes anledning til å godta forandring**

#### **5.1 Generelt**

Selv om skattyteren ikke har krav på å føye til nye poster eller forandre poster i regnskap og/eller selvangivelse, inneholder ikke skattelovgivningen bestemmelser som forhindrer ligningsmyndighetene i å godta skattyters ønske om en slik forandring, så fremt saken er tatt opp innen fristene i lignl. § 9-6.

Generelt bør slike forandringer bare godtas i spesielle tilfeller. Ved vurderingen bør det bl.a. legges vekt på hvor mye arbeid dette vil medføre for ligningsmyndighetene, spørsmålets økonomiske betydning for skattyteren og om han har opptrådt klanderverdig, sml. lignl. § 9-5 nr. 7. Vanligvis bør slike forandringer bare godtas under ordinær ligningsbehandling.

#### **5.2 Forandring pga. endrede forutsetninger for skattyter**

##### **5.2.1 Korrigering av poster indirekte knyttet til inntektstillegg**

I endringssaker bør ligningsmyndighetene normalt ikke godta ønske om forandring av næringsoppgaven mv. Dersom det gjelder store beløp og skattyter ikke har opptrådt klanderverdig, kan dette likevel stille seg annerledes. Om konsernbidrag, se FIN i Utv. 1995/1258.

##### **5.2.2 Omgjøring av en disposisjon pga. uventet skattemessig konsekvens for skattyter**

Har skattyteren regnet med andre skattemessige konsekvenser av disposisjoner han har foretatt, vil han ofte ønske å gjøre om disposisjonen. Som regel bør skattyters omgjøring/korrigering ikke gis skattemessig virkning for den opprinnelige disposisjon.

Har derimot skattyteren ved henvendelse til ligningsmyndighetene skriftlig fått uriktige opplysninger om skattemessige konsekvenser av en planlagt disposisjon, bør disposisjonen godtas omgjort med virkning for ligningen.

### *5.2.3 Omgjøring 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 sin selvangivelse for tidligere år korrigert/endret, i samsvar med den nye rettsoppfatning. Krever skattyteren innen klagefristen for vedkommende inntektsår å få lagt den nye rettsoppfatning til grunn, må kravet godtas. I andre tilfeller skal det foretas en vurdering etter lignl. § 9-5 nr. 7. Se stikkord «Endringssak - endring uten klage» under pkt. 3 «Vurdering av om endringssak bør tas opp».

At enkelte skattytere forgjeves har påklaget de avgjørelser som bygger på den tidligere rettsoppfatning, bør ikke uten videre medføre at disse kommer i noen annen stilling enn andre.

Om frist for å ta opp spørsmål om forandring, se stikkord «Endringssak - endring uten klage» under margstikkord pkt. 4 «Frister til å ta opp endringsspørsmål».

## **6 Formelle regler**

Ved forandringer kan skattyter pålegges å levere korrigerte skjema som berøres av forandringen.

# **Selvangivelse mv. - frister**

*Lignl. § 4-7.*

## **1 Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister**

Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister skal som hovedregel leveres innen utgangen av april.

Denne fristen gjelder også for sjøfolk som har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister. Sjøfolk som i april måned i ligningsåret arbeider om bord i skip i utenriksfart kan søke om fristutsettelse på individuelt grunnlag, jf. lignl. § 4-7 nr. 4.

Om selvangivelsesfrist for skattytere som skal ta fast opphold i utlandet, se stikkord «Forhåndslikning».

Om hvem som skal levere selvangivelsen, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

## **2 Selvangivelse for næringsdrivende mv. og etterskuddspliktige**

For næringsdrivende og andre som ikke har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, samt for etterskuddspliktige, er fristen for innlevering av selvangivelse som hovedregel utgangen av februar.

Om fristen for de som leverer selvangivelse elektronisk, se nedenfor under pkt. 7.4 «Forlenget frist etter Skattedirektoratets beslutning»

Om levering av selvangivelse ved oppløsning av selskap med begrenset ansvar eller slutning av bo, se stikkord «Forhåndsligning».

### **3 Selskapsoppgave**

Om frist for deltakerlignet selskap til å levere selskapsoppgave, se «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **4 Andre skjema til utenby(gd)s kommuner**

Personlige skattytere kan ha plikt til å levere skjema til utenby(gd)s kommune, f.eks. skjema for årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom (RF-1189), gevinst- og tapskonto (RF-1219) og avskrivningsskjema (RF-1084). Disse skjemaene skal leveres innen fristen for innlevering av selvangivelsen. Egenoppgave vedrørende fritidsbolig eller tomt utenfor bostedskommunen (RF-1142) skal leveres fortløpende, og senest innen fristen for innlevering av selvangivelsen.

Plikten til å levere skjema til utenby(gd)s kommune gjelder likevel ikke om utenby(gd)s kommunen har felles ligningskontor med bostedskommunen.

### **5 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. 4.

### **6 Nærmere om fristen**

Selvangivelsesfristen løper ut kl. 24.00 på fastsatt dato eller den siste dag det er gitt utsettelse til, uansett om den dagen er lørdag, søndag, helligdag eller lovfestet høytidsdag.

Selvangivelsesfristen anses overholdt ved rekommandert sending levert til posten før den ordinære fristens utløp. Det samme gjelder ved fristforlengelse. I praksis bør en godta postsending som kommer frem til ligningskontoret når sendingen er poststemplet før fristens utløp selv om den ikke er rekommandert.

### **7 Utsettelse**

#### **7.1 Generelt**

Ligningskontoret skal gi utsettelse når skattyteren i skriftlig søknad godtgjør at det av særlige grunner vil skape betydelige vanskeligheter å levere selvangivelse innen fristen. Skattyter må ha søkt om utsettelse i rimelig tid før selvangivelsesfristens utløp. Utsettelsen må vurderes ut fra skattyterens behov for utsettelse veiet mot fremdriften av den ordinære ligningsbehandling. I alminnelighet bør utsettelse ikke gis med mer enn 14 dager.

Siste frist for levering av selvangivelse bør som regel være utgangen av mai for skattytere som faller inn under ordningen med selvangivelse for lønnstakere og pensjonister.

#### **7.2 Forhold hos skattyter som kan begrunne utsettelse**

Lengre sykdom som har oppstått noe før selvangivelsesfristens utløp kan gi grunnlag for utsettelse. Det samme vil kunne gjelde ektefeller som har behov for å samordne selvangivelsene, sjøfolk som i april måned i ligningsåret arbeider om bord i skip i utenriksfart eller uventede tjenestereiser hos skattyter. Når det gjelder tjenestereiser i inn- eller utland som skattyter har visst om, bør det ikke gis utsettelse med innlevering av selvangivelse med

mindre skattyteren godtgjør å ha manglet mulighet for å kunne inngi eller ha kunnet inngi selvangivelse innen fristen.

### ***7.3 Bistand fra regnskapskontor/revisjonskontor/advokat o.l. som ikke har kapasitet til å bli ferdig i tide***

#### ***7.3.1 Generelt***

Medhjelper må bidra til å begrunne søknader om utsettelse. En liste over de klienter som ennå ikke er ferdigbehandlet samt en plan som angir forventet leveringstidspunkt for den enkelte selvangivelse, skal legges ved søknaden. Medhjelperen bør forplikte seg til suksessiv levering av gjenstående selvangivelser etterhvert som de blir ferdige.

#### ***7.3.2 Rammeavtale med regnskapsfører/revisor***

Skattedirektoratet forhandler hvert år med Den Norske Revisorforening, Norges Autoriserte Regnskapsføreres Forening og Landslaget for regnskapskonsulenter om en rammeavtale om puljevis innlevering av selvangivelse for inntektsåret. Rammeavtalen omfatter ikke Sentralskattekontoret for storbedrifter og Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

Ligningskontoret skal gi adgang til puljevis innlevering for den enkelte regnskapsfører/revisors totale portefølje i henhold til rammeavtalen. Rammeavtalen forutsetter at den enkelte revisor/regnskapsfører inngår særskilt avtale om puljevis innlevering med det enkelte ligningskontor/fylkesskattekontor.

### ***7.4 Forlenget frist etter Skattedirektoratets beslutning***

Om Skattedirektoratets adgang til å forlenge fristen, se lignl. § 4-7 nr. 5.

### ***7.5 Flere kommuner***

Ved selvangivelsesplikt til flere kommuner skal søknad om utsettelse sendes til og avgjøres av ligningskontoret for bostedskommunen.

## **Selvangivelse mv. - ligning ved manglende selvangivelse mv.**

*Lignl. § 8-2 nr. 3 og § 9-2 nr. 7 bokstav a.*

### **1 Manglende selvangivelse mv.**

#### ***1.1 Skjønnsligning***

##### ***1.1.1 Generelt***

Dersom selvangivelse og/eller næringsoppgave mv. ikke leveres under den ordinære ligningsbehandlingen (frem til høstutlegget), skal grunnlaget for ligningen fastsettes ved skjønn. Innkomne kontrolloppgaver, eventuelt selvangivelse for foregående år og andre foreliggende opplysninger benyttes ved skjønnsfastsettelsen. Grunnlaget for formues- og inntektsskatter fastsettes likevel ikke lavere enn ved foregående ligning med mindre ligningsmyndighetene finner det sannsynlig at beløpene har vært mindre. Det foretas en selvstendig skjønsmessig fastsettelse for personinntekten.

##### ***1.1.2 Spesielt om aksjeselskap***

Er det et aksjeselskap som ikke har levert selvangivelse og/eller næringsoppgave, skal det eventuelt brukes et selvstendig skjønn for beregnet personinntekt etter delingsmodellen. Det

må beregnes RISK- beløp og herunder fastsettes ved skjønn de poster som inngår i RISK-beregningen. For ikke-børsnoterte selskaper må det i tillegg fastsettes en formuesverdi for aksjene.

### *1.1.3 Avskrivninger*

Har skattyter ikke levert pliktig selvangivelse eller næringsoppgave slik at inntekten må fastsettes ved skjønn, skal det ved skjønn 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.

### *1.1.4 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.

## **1.2 Tap av klagerett**

Skattyter kan ikke kreve å få sin klage behandlet hvis selvangivelse og/eller næringsoppgave ikke er levert innen den ordinære ligning legges ut, se for øvrig stikkord «Endringssak - klage» og stikkord «Endringssak - endring uten klage». Se LRD i Utv. 1993/62.

Leveres selvangivelse mv. før utløpet av klagefristen for høstutlegget skal tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse omgjøres til forsinkelsesavgift selv om klagen ikke behandles. Om forsinkelsesavgift, se stikkord «Forsinkelsesavgift».

## **1.3 Tilleggsskatt**

Om tilleggsskatt ved manglende selvangivelse, se stikkordene «Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.» og «Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

## **1.4 Straff**

Om straff ved for sen eller manglende selvangivelse, se lignl. kap. 12 og stikkord «Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

## **2 Manglende selskapsoppgave**

Leveres ikke selskapsoppgave fra selskap eller sameie som deltakerlignes etter nettometoden kan dette få følgende virkninger:

- selskapet «skjønnsignes», herunder fastsettes eventuell personinntekt etter delingsmodellen, og resultatet fordeles på de enkelte deltakere. Om fordelingen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden»
- selskap/deltakere mister retten til å få klage behandlet vedrørende selskapets forhold.

Ved for sent levert selskapsoppgave ilegges den enkelte deltaker forsinkelsesavgift, se stikkord «Forsinkelsesavgift». Derimot kan det ikke ilegges tilleggsskatt for ikke levert selskapsoppgave.

## **3 Hva er gyldig selvangivelse**

### **3.1 Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister**

Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister anses alltid gyldig levert dersom:

- originalen er sendt inn i underskrevet stand, eller
- den er bekreftet elektronisk på forskriftsmessig måte ved hjelp av telefon eller internett innen 30 april.

### **3.2 Selvangivelse for næringsdrivende mv. og for selskaper mv.**

Som levert selvangivelse regnes original selvangivelsesblankett i utfylt og underskrevet stand, og at denne ikke er betegnet som «foreløpig». Om adgang til å levere selvangivelse i form av datautskrift, se «Opplysningsplikt om egne forhold». Om elektronisk levering av selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere». Opplysninger om formue og inntekt gitt på en annen måte anses ikke som levert selvangivelse.

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.

## **Selvangivelse mv. - plikt til å levere**

- *Lignl. kap. 4.*
- *Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1970 om fritak for plikten til å levere selvangivelse til andre kommuner enn bostedskommunen (lignl.).*
- *Forskrift av 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg til selvangivelsen (lignl.).*
- *Forskrift av 22. desember 2000 nr. 1569 om forhåndsutfylt selvangivelse (lignl.).*
- *Forskrift av 16. februar 2001 nr. 155 om selvangivelsesfritak for visse grupper skattytere (lignl.).*

### **1 Generelt**

Det er fastsatt følgende typer selvangivelser:

- «Selvangivelse for lønnstakere og pensjonister»
- «Selvangivelse for næringsdrivende mv.» (RF-1027)
- «Selvangivelse for aksjeselskaper, aksjefond, banker og andre upersonlige skattytere» (RF-1028).

Plikten til å levere selvangivelse innebærer for skattytere som har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, at de innen 30. april må:

- levere originalen i undertegnet stand eller
- bekrefte den elektronisk på forskriftsmessig måte ved hjelp av telefon eller internett.

Skattytere som ikke har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister må levere selvangivelsen for næringsdrivende mv. Om adgang til å levere selvangivelse på datautskrift se «Opplysningsplikt om egne forhold». Fra og med inntektsåret 2002 er det adgang for alle næringsdrivende til å levere selvangivelsen elektronisk.

Selvangivelsen skal inneholde en spesifisert oppstilling over all bruttoformue og bruttoinntekt, fradragposter og andre nødvendige opplysninger, uavhengig av hvilken kommune som har beskatningsretten.



### ***1.1 Selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister***

I utgangspunktet får alle personlige skattytere tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister. Dette gjelder også deltakere i deltakerlignede selskaper som ikke får arbeidsgodtgjørelse og/eller beregnet personinntekt fra selskapet.

Følgende grupper skal likevel ikke få tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister:

- selvstendig næringsdrivende (enmannsforetak)
- Svalbard-skattytere
- sokkelarbeidere, skattepliktig til kommune 2312
- skattyter med lønn fra den norske stat opptjent i utlandet
- personer som ikke er å anse som skattemessig bosatt i Norge (derimot skal personer som er skattepliktige etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d få tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister dersom de ikke er forhåndslignet)
- personer som er fritatt fra å levere selvangivelse
- 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 innberettet minst en lønns- og trekkoppgave på vedkommende.

Dersom skattyter mister selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, kan vedkommende henvende seg til ligningskontoret og få ny selvangivelse frem til begynnelsen av juni. Skattyter kan også bestille ny selvangivelse selv via telefon eller internett. (Skatteetatens servicetelefon tlf 815 00 799 eller Skatteetatens hjemmeside på internett, [www.skatteetaten.no](http://www.skatteetaten.no)). Selvangivelsen skrives ut av Skattedirektoratet. Ligningskontoret kan ikke skrive ut selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister. Etter begynnelsen av juni må skattyter henvises til å levere selvangivelse for næringsdrivende mv.

Skattytere som har fått selvangivelse for næringsdrivende og som skal ha selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, se ovenfor, kan ta kontakt med ligningskontoret før 15. februar i ligningsåret for å få endret selvangivelsestype (bli registrert i PSA-manntallet).

### ***1.2 Egenoppgave***

Om plikt til å sende egenoppgave i visse tilfeller, se nedenfor.

### ***1.3 Selskapsoppgave***

Om plikt for selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden til å levere selskapsoppgave, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### ***1.4 Rett til å levere selvangivelse***

Enhver skattyter har rett til å levere selvangivelse.

## **2 Hvem har plikt til å levere selvangivelse**

### ***2.1 Uoppfordret***

#### ***2.1.1 Hovedregel***

Plikt til uoppfordret å levere selvangivelse har som hovedregel alle som i inntektsåret har hatt bruttoformue og/eller bruttoinntekt av den art som er skattepliktig her til landet etter norsk skattelov, herunder særlover. Dette gjelder selv om gjelden overstiger verdien av aktiva (underbalanse), og/eller kostnadene overstiger skattepliktig bruttoinntekt (underskudd). Dette gjelder også personer bosatt i utlandet og selskaper hjemmehørende i utlandet. Det fritar ikke

for selvangivelsesplikt at Norge etter skatteavtalen ikke har rett til å beskatte inntekten/formuen.

### *2.1.2 Unntak*

Unntatt fra plikten til uoppfordret å levere selvangivelse er følgende:

- skattyter som er bosatt i utlandet, og bare er skattepliktig til Norge for utbytte fra norsk aksjeselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte»
- skattyter bosatt i utlandet som bare har inntekt av arbeid i tjeneste om bord på norsk registrert fartøy
- utenlandske artister som omfattes av lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorarer til utenlandske artister mv.
- visse barn og pensjonister, se nedenfor
- person som verken har hatt bruttoformue eller bruttoinntekt.

Har skattyter fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, er dette et pålegg om å levere selvangivelse.

### *2.1.3 Svalbard*

Om formue og inntekt skattepliktig til Svalbard, se stikkord «Svalbard - ligning på fastlandet».

## **2.2 På oppfordring**

Alle har plikt til å levere selvangivelse for vedkommende inntektsår når ligningskontoret pålegger dem det.

## **2.3 Ektefeller**

Ektefeller som begge har formue og/eller inntekt, og som ikke er fritatt fra å levere selvangivelse, se nedenfor, skal levere hver sin selvangivelse.

## **2.4 Barn**

I utgangspunktet har barn som har formue og/eller inntekt, plikt til å levere selvangivelse. Når barns formue og/eller inntekt lignedes hos foreldrene, skal denne formue og inntekt tas med i foreldrenes selvangivelse. Barnet er da fritatt for å levere selvangivelse hvis det ikke har annen formue eller inntekt som skal lignedes hos barnet selv, se stikkord «Barn og ungdom».

## **2.5 Pensjonister**

### *2.5.1 Generelt*

Når en pensjonist og ev. dennes ektefelle ikke har inntekter eller formue som overstiger visse grenser, bortfaller plikten til uoppfordret å levere selvangivelse.

### *2.5.2 Inntekt*

For å få selvangivelsesfritak må pensjonist og eventuell ektefelle ikke ha andre typer inntekter enn:

- pensjon fra folketrygden
- annen innenlands offentlig pensjon
- pensjon fra godkjent privat tjenstepensjonsordning
- trygd eller stønad og
- inntekt av egen prosentlignet bolig (herunder prosentlignet fritidsbolig)

- avkastning på innskuddskonti med inntil kr 5000 i klasse 1 og kr 10 000 i klasse 2, forutsatt at banken, forsikringsselskapet mv. har plikt til å levere ligningsoppgave.

### 2.5.3 Formue

For pensjonist og eventuell ektefelle må bruttoformue ikke overstige kr 50 000. I denne bruttoformuen medregnes ikke:

- privat innbo og løsøre, i den utstrekning verdien av dette - sammen med verdien av privatbil og fritidsbåt - ikke overstiger kr 100 000
- verdien av prosentlignet bolig, prosentlignet fritidsbolig og boliginnskudd dersom pensjonisten eller ektefellen for inntektsåret 2001 har vært lignet for vedkommende formuespost
- grunneiendom dersom denne ikke gir inntekt og pensjonisten eller ektefellen for inntektsåret 2001 har vært lignet for denne formuespost.

### 2.5.4 Særskilt fritak

Ligningskontoret kan videre fritta pensjonisten og ektefellen fra selvangivelsesplikten

- når særlige forhold, f.eks. sykdom, taler for det og
- bruttoformuen ikke overstiger grensebeløpet ovenfor med mer enn kr 20 000.

Fritaket for plikten til å levere selvangivelse vil også gjelde for senere år, så sant formues- og inntektsforhold ikke endrer seg vesentlig.

Skattytere som ikke tidligere har vært fritatt fra plikten til å levere selvangivelse, får beskjed om dette i april.

## 3 Nærmere om hvem som er ansvarlig for å levere selvangivelse

### 3.1 Personlige skattytere

#### 3.1.1 Myndige personer

Når skattyter er myndig er han selv ansvarlig for at selvangivelse blir levert.

#### 3.1.2 Umyndige

Vergen er ansvarlig for levering av selvangivelse for personer som er umyndige på det tidspunkt selvangivelsen skulle vært levert. Når umyndig skattyter som fyller 17 år i inntektsåret selv leverer selvangivelse, bortfaller vergens ansvar.

### 3.2 Upersonlige skattytere

#### 3.2.1 Selskaper og innretninger mv.

Styret eller dets formann er ansvarlig for å levere selvangivelse for selskaper og innretninger, herunder aksje- og obligasjonsfond.

#### 3.2.2 Bo

Skifteforvalter, bobestyrer, testamentfullbyrder eller selvskiftende arvinger er ansvarlig for å levere selvangivelse for boer.

Har et selskap skattepliktig inntekt forut for konkursåpningen, kan bobestyrer mv. levere selvangivelse også for dette tidsrommet.

## 4 Underskrift på selvangivelsen

#### **4.1 Hovedregel**

Selvangivelse skal underskrives personlig av den som har ansvar for å levere selvangivelsen.

Selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister kan eventuelt bekreftes elektronisk med Pin-kode på telefon eller internett.

Fra og med inntektsåret 2002 kan alle næringsdrivende velge å levere selvangivelsen elektronisk. Der hvor skattyter og eventuelt revisor ikke har signert digitalt med smartkort, lages det en kontrolloppstilling som sendes i posten til skattyter og eventuell revisor. Skattyter og revisor skal innen 3 uker fra oppgavene ble sendt inn elektronisk, kvittere for innsendte opplysninger. Kontrolloppstillingen bekreftes med Pin-kode enten på internett eller via telefon, på samme måte som selvangivelsen for lønnstakere og pensjonister. Elektronisk innleverte oppgaver anses ikke levert dersom skattyter ikke bekrefter kontrolloppstillingen.

#### **4.2 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.

### **5 Hvor skal selvangivelse leveres**

#### **5.1 Forskuddspliktige**

Forskuddspliktige skal levere selvangivelse som omfatter skattyterens samlede formue og inntekt til ligningskontoret for den kommune hvor skattyteren er skattepliktig som bosatt.

Personlig skattyter som ikke har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, og er skattepliktig til flere kommuner som hører inn under forskjellige ligningskontorer, skal som hovedregel levere selvangivelse til samtlige ligningskontorer. Det samme gjelder for dødsbo. Om unntak fra dette og om egenoppgave i visse tilfeller, se nedenfor. Skattyter som har fått tilsendt selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, kan ha plikt til å sende visse skjema til ligningskontoret for andre kommuner i stedet for selvangivelse, se nedenfor.

Den ektefelle som krever seg lignet under ett med den annen ektefelle etter sktl. § 2-12 skal, når ektefellene ved utløpet av den 1. november året forut for inntektsåret var bosatt i kommuner som hører inn under forskjellige ligningskontorer, levere likelydende selvangivelser til ligningskontoret for begge kommunene. For skattytere som leverer selvangivelse for lønnstakere og pensjonister er det i slike tilfeller likevel tilstrekkelig å opplyse om det i selvangivelsen.

#### **5.2 Eterskuddspliktige**

Selskap mv. som er eget skattesubjekt er fritatt for å svare skatt til kommunen og skal bare levere selvangivelse til ligningskontoret for hovedkontorkommunen.

Kraftforetak skal likevel levere skjema RF-1157 «Naturressursskatt» og kopi av skjema RF-1151 «Vedlegg til selvangivelsen» til de kommuner de skal svare naturressursskatt etter sktl. § 19 A.

#### **5.3 Særregler**

##### **5.3.1 Personlig innenlandsboende skattyter**

Personlig, innenlandsboende skattyter kan i alminnelighet unnlate å sende selvangivelse til distrikt hvor han ikke anses bosatt, dersom skatteplikten til vedkommende distrikt utelukkende gjelder:

- fast eiendom som ikke gir inntekt
- fritidsbolig når nettoinntekten fastsettes ved prosentligning, eventuelt med tillegg av utleieinntekt utover kr 10 000.

Om eventuell plikt til å levere egenoppgave i disse tilfeller, se nedenfor.

### *5.3.2 Skattytere med midlertidig tilknytning til Norge*

Arbeidsgivere som ikke driver varig virksomhet i Norge, skal sende selvangivelse og lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Det samme gjelder for arbeidstakere som er ansatt i disse selskapene og oppholder seg midlertidig i riket. Som midlertidig opphold anses i denne sammenheng opphold som ikke overstiger 4 år.

### *5.3.3 Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet*

Sjøfolk skattemessig bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» under pkt. 3.4 «Internrett, særregler om bosted», er ikke pliktige til å levere selvangivelse. De skal lignes sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

## **6 Opplysningsplikt til utenby(gd)s kommune istedenfor selvangivelse**

### ***6.1 Utleie av fast eiendom/gevinst- og tapskonto/deltakeroppgave***

Skattytere som leverer selvangivelse for lønnstakere og pensjonister skal ikke levere selvangivelse til utenby(gd)s kommuner. De kan likevel ha plikt til å levere skjemaer til ligningskontoret for andre kommuner enn bostedskommunen såfremt de ikke hører inn under samme ligningskontor. Dette gjelder for:

- årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom (RF-1189). Hvis man leide ut fast eiendom i annen kommune enn bostedskommunen for inntektsåret 2001, får man tilsendt skjema for årsoppgjør for utleie av fast eiendom. Er 2002 første året man driver utleievirksomhet, må man selv ta kontakt med ligningskontoret for å få skjemaet
- gevinst- og tapskonto (RF-1219). Hvis man fører beløp fra gevinst- og tapskonto til inntekt eller fradrag, og denne er skattepliktig til en annen kommune enn bostedskommunen, må man sende skjemaet til ligningskontoret for den aktuelle kommunen
- avskrivningsskjema (RF-1084)
- deltakeroppgave (RF-1221 eller RF-1228) for deltaker som ikke får arbeidsgodtgjørelse i deltakerlignet selskap hvor det ikke skal beregnes personinntekt
- egenoppgave vedrørende fritidsbolig som prosentlignes eller fast eiendom som ikke gir inntekt (RF-1142), se nedenfor

### ***6.2 Egenoppgave vedrørende fritidsbolig eller tomt utenfor bostedskommunen***

Personlige innenlandsboende skattytere som skal levere selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, skal i enkelte tilfeller sende egenoppgave i brev eller på fastsatt blankett (RF-1142) til ligningskontoret for eiendomskommunen vedrørende fritidsbolig som prosentlignes eller fast eiendom som ikke gir inntekt. Personlig innenlandsboende skattyter som leverer selvangivelse for næringsdrivende mv, kan sende egenoppgave i stedet for selvangivelse til ligningskontoret for utenbyskommunen når skatteplikten dit bare gjelder slik eiendom.

Dette gjelder ved:

- utleie av fritidsboliger utover kr 10 000 per år

- erverv
- realisasjon
- nybygg
- påbygg
- annen påkostning

av eiendommen.

Oppgaven skal inneholde opplysninger om hvilken eiendom det gjelder, disposisjonens art og kostnad og i tilfelle hvem eiendommen er overtatt fra eller overdratt til og når i året overføringen er gjennomført. Oppgave skal også sendes om andre forhold vedrørende eiendommen som påvirker skattyterens ligning, f.eks. ved ekstraordinær skade. Har skattyteren krav på fradrag for festeavgift, må han gi oppgave om beløpet hvert år. Oppgave kan unnlates for påkostning o.l. som bare har ført til ubetydelig eller ingen verdiendring på eiendommen.

Oppgaven innleveres fortløpende, og senest innen fristen for innlevering av selvangivelsen. Er det behov for utsettelse med innleveringen, må det sendes særskilt søknad til ligningskontoret. Oppgaven skal i alle tilfelle være underskrevet av skattyteren.

### **7 Frist for levering av selvangivelse**

Om frist for levering av selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - frister».

## **Sjøfolk**

- *Sktl. § 2-1 (5), § 3-1 (8), § 5-15 (1) e og § 6-61.*
- *FSFIN § 6-61.*
- *Lov av 17. juni 1988 nr. 55 om utenlandske sjøfolk.*
- *Takseringsreglene § 1-3-7 «Småutgifter for sjømenn med helt eller delvis fri kost om bord eller hyretillegg».*

### **1 Sjøfolk bosatt i Norge**

#### **1.1 Generelt**

Skattytere bosatt i Norge 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.

#### **1.2 Spesielt om inntekt på utenlandsk skip**

##### **1.2.1 Generelt**

Skattytere bosatt i Norge er i utgangspunktet skattepliktig hit for inntekt opptjent om bord på utenlandske skip. Norge kan imidlertid ha fraskrevet seg beskatningsretten til sjøfolks hyreinntekt i skatteavtale med skipets hjemland, se stikkordene om utland. Skattyteren skal likevel ha klassefastsettelse som innenlandsboende. Ved avgjørelse av spørsmål om særskilt ligning, skal det bare tas hensyn til inntekt som er skattepliktig til Norge.

##### **1.2.2 Dokumentasjon**

Ved ligningen av sjøfolk som arbeider på skip registrert i utlandet, vil en ofte mangle pålitelige inntektsoppgaver. Sjøfolk har vanlig opplysningsplikt etter ligningsloven. All

dokumentasjon må være i original. Det bør kreves fremlagt hyreavregning for alle de måneder skattyter opplyser å ha vært på sjøen. Fremlegges samleoppgave, bør denne være spesifisert i grunnhyre, overtid, andre inntekter og feriepenger.

Oppgaven må være undertegnet av rederiet eller skipets kaptein. Det bør påses at de fremlagte hyreoppgaver gjelder total inntekt, og ikke bare det beløp 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 ligningskontoret.

### *1.2.3 Skjønnsmessig fastsettelse*

Hvor pålitelige hyreoppgaver ikke kan 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.

### **1.3 Fri kost og losji**

Fri kost og losji om bord på skip er ikke skattepliktig inntekt.

Dette gjelder både på norske og utenlandske skip, uavhengig av om mannskapet har rett til sjømannsfradrag.

### **1.4 Tariffmessig hyretillegg for egen kost**

Tariffmessig hyretillegg for egen kost om bord på skip, er ikke skattepliktig inntekt. Det samme gjelder slikt 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.

Dette gjelder både på norske og utenlandske skip.

### **1.5 Kjøp fra arbeidsgiver/slappkiste**

Fordel ved rimelig kjøp fra utsalgssted om bord hvor arbeidsgiver mv. står for innkjøpene faller inn under de generelle regler om personalrabatt, se stikkord «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.

### **1.6 Forlis**

Ekstrahyre, effektgodtgjørelse og annen godtgjørelse ved forlis, er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip.

### **1.7 Krigsrisikotillegg**

Krigsrisikotillegg som er opptjent om bord på skip under fart i erklærte krigssoner, er ikke skattepliktig inntekt. Dette gjelder både på norske og utenlandske skip.

Det er tariffpartene som avtaler (erklærer) når et område er krigssone (Norges Rederiforbund og Sjømannsforbundet).

Frem til redaksjonen ble avsluttet hadde det i 2002 ikke vært noen erklærte krigssoner.

## **1.8 Bergingslønn**

Bergingslønn er skattepliktig inntekt.

## **1.9 Fradrag for kostnader**

### *1.9.1 Generelt*

Sjøfolk har krav på fradrag for kostnader på vanlig måte i tillegg til eventuelt sjømannsfradrag.

### *1.9.2 Minstefradrag*

Minstefradrag regnes av brutto lønnsinntekt mv. før sjømannsfradrag. Se for øvrig stikkord «Minstefradrag».

### *1.9.3 Merkostnader til kost*

Om vilkår for fradrag og størrelse av fradrag for merkostnader til kost under arbeidsopphold utenfor hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet». For sjøfolk er normalt kostnadene dekket av arbeidsgiveren. Det gis ikke fradrag uten at skattyter godtgjør at han har dekket dem selv. Tariffmessig hyretillegg for egen kost om bord er skattefri og ment å dekke kostnader til kost, men ikke småutgifter. Krever skattyter fradrag for faktiske utgifter til kost skal samlet mottatt hyretillegg for inntektsåret redusere de totale fradragsberettigede kostutgiftene eksklusive småutgifter. I den utstrekning de fradragsberettigede kostnader overstiger det totale hyretillegg, er det overskytende fradragsberettiget, mens overskudd er ikke skattepliktig inntekt. Ved beregningen skal det tas hensyn til tariffbestemt hyretillegg mottatt for ferie- og avspaseringsperioder. Skattedirektoratet har imidlertid antatt at de som oppholder seg om bord i friperioden fordi det ikke er praktisk å reise hjem, har krav på fradrag på lik linje med andre skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet. Hvor skattyter velger å bli om bord til tross for at det var praktisk å reise hjem, har de ikke krav på fradrag. Se for øvrig stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

### *1.9.4 Småutgifter*

Sjøfolk som av hensyn til arbeidet bor utenfor hjemmet, og har fri kost om bord, skal ha fradrag for småutgifter med kr 40 per døgn. Forutsetningen er at det ikke er åpenbart at den vesentligste del av småutgiftene er dekket av arbeidsgiver. Har skattyter hyretillegg, skal de fradragsberettigede kostnader til kost om bord ikke 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.

## **2 Særskilt fradrag for sjøfolk (sjømannsfradrag)**

### **2.1 Generelt**

Sjøfolk som har sin hovedbeskjeftigelse om bord på skip i fart har krav på et særskilt fradrag i alminnelig inntekt med 30 pst. av skattepliktig inntekt om bord. Fradraget er begrenset til kr 70 000. Om beregningsgrunnlaget, se nedenfor.



Det er stilt en rekke vilkår for sjømannsfradrag. Vilkårene er dels knyttet til skipet, dels til personen. De er behandlet nedenfor. Det er ikke noe vilkår at skattyter arbeider for skipets reder mv.

Ved ligningen kan en normalt legge til grunn lønnsoppgavens opplysninger om hvilken inntekt som skal inngå i grunnlaget.

#### *2.1.1 Eier av skipet mv.*

Eier av skipet, herunder medeier, kan kreve sjømannsfradrag i inntekt som skriver seg fra eget arbeid om bord, i den stilling vedkommende har om bord.

#### *2.1.2 Ektefeller*

Dersom begge ektefeller har inntekt som gir rett til sjømannsfradrag, gjelder maksimumsgrensen for hver av dem.

#### *2.1.3 Barn*

Barn har krav på sjømannsfradrag når de har inntekt som fyller kravene.

#### *2.1.4 Dødsfall*

Den beløpsmessige maksimalgrense for sjømannsfradrag avkortes ikke om skattyter dør i løpet av året.

#### *2.1.5 Bosatt i Norge en del av året*

Den beløpsmessige maksimalgrense for sjømannsfradrag avkortes ikke om skattyter bare har vært bosatt i Norge en del av året, f.eks. på grunn av inn- eller utflytning.

#### *2.1.6 Etterbetaling*

Den beløpsmessige maksimalgrense for sjømannsfradrag 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 år. Om eventuell ettergivelse av merskatt, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

Skattyter skal videre ha sjømannsfradrag beregnet på vanlig måte i et inntektsår hvor han får etterbetalt sjøinntekt for et tidligere år under forutsetning av at vilkårene for sjømannsfradrag 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 forbindelse anses ikke ordinær utbetaling av feriepenger som etterbetaling.

#### *2.1.7 Fiske-/sjøinntekt*

Den beløpsmessige maksimalgrense for sjømannsfradrag skal ikke reduseres selv om skattyter også har krav på særskilt fradrag for fiske i samme inntektsår. Om avkortning av særskilt fradrag for fiske, se stikkord «Fiske».

#### *2.1.8 Statsloser*

Statsloser har ikke krav på sjømannsfradrag.

#### *2.1.9 Underskudd*

Skattyter skal ha sjømannsfradrag selv om han har (eller derved får) et samlet underskudd i nettoinntekten. Samlet underskudd som inkluderer sjømannsfradraget, overføres til fradrag

hos ektefelle eller fremføres til fradrag et senere år når vilkårene for øvrig er til stede, se stikkord «Underskudd».

## **2.2 Vilkår knyttet til skipet mv.**

Inntekten må være opptjent om bord på skip i fart.

Som skip i fart regnes:

- marinefartøy med kommando heist, uavhengig av størrelse og seilt distanse
- skip i utenriksfart og 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 er unntatt nedenfor.

Som skip i fart regnes ikke (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. Distansen må beregnes til den faktiske utseilte distanse 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 i Utv. 1997/1291
- skip som i det vesentlige går i fart på norske innsjøer og elver
- skip som er i stasjonær virksomhet og havnetrafikk, eller annen virksomhet over begrenset fartsområde hvor utseilt distanse ikke overstiger 30 nautiske mil. Dette gjelder også for skip som unntaksvis foretar turer over 30 nautiske mil og selv om skattyteren om bord på slike skip har en arbeidssituasjon som ikke er sammenlignbar med arbeid i land. Utseilt distanse er distansen mellom turens utgangspunkt og det lengst bortliggende anløpssted for turen, målt etter den direkte skipsleia mellom disse to punkter, uten hensyn til anløpshyppigheten underveis
- losjiskip eller skip som brukes som arbeidsplattform, misjonsskip, teaterskip o.l., i eller mellom norske havner
- skip som tilhører eller drives av Forsvaret, men som ikke har kommando heist, jf. ovenfor
- lystfartøy, representasjonsfartøy, skyssfartøy o.l.
- fiske- og fangstfartøy, men bare for den tid fartøyet brukes til fiske og fangst, herunder fart til og fra fiske- og fangststedene og frakt av egen fisk og fangst
- fartøy i petroleumsvirksomheten for så vidt angår undersøkelse, leteboring, utvinning, utnyttelse og rørledningstransport. 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.

### **2.2.1 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 sjømannsfradrag.

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 sjømannsfradrag 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 sjømannsfradrag selv om han ikke tilbringer natten om bord.

### *2.2.2 Tjeneste under bygging av skip*

Skattytere som fører tilsyn med skip under bygging, har rett til sjømannsfradrag i dette tidsrom såfremt skipet fyller vilkårene når det settes i fart og skattyteren skal tjenestegjøre i stilling om bord når skipet kommer i fart. Retten til sjømannsfradrag faller bort dersom forutsetningen ikke blir oppfylt. Sjømannsfradrag gitt i slik inntekt ved tidligere ligning skal omgjøres ved endringssak.

Om skatteplikten for inntekt ved opphold i utlandet under byggingen, se stikkordene om utland.

## **2.3 Vilkår knyttet til personen**

### *2.3.1 Generelt*

Vilkår for å få sjømannsfradrag er bl.a. at:

- arbeid som sjømann må være skattyters hovedbeskjeftigelse i den tiden arbeidet pågår og
- skattyter må ha arbeidet om bord i til sammen 130 dager i inntektsåret.

### *2.3.2 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 tilsammen 130 dager i samme inntektsår. Flytter skattyter arbeidsplass fra et skip til et annet, gjelder summen av dager på de skip som fyller vilkårene. 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.

Selv om skattyter har arbeidet om bord mindre enn 130 dager anses vilkåret likevel oppfylt for arbeidstaker som er ansatt for arbeid om bord, og hvor 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 sjømannsfradrag. 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. Vilkåret vil i så fall anses oppfylt selv om arbeidstaker faktisk har arbeidet mindre enn 130 dager f.eks. på grunn av at vedkommende har vært sykemeldt eller har gått med ventehyre. 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 allikevel få sjømannsfradrag dette året. Forutsetningen er at arbeidstakeren er omfattet av en tariffavtale som i gjennomsnitt forutsetter minst 130 dager om bord per år, og at han faktisk arbeider 130 dager om bord, henholdsvis i det påfølgende eller det foregående inntektsåret.

Kortvarig arbeid om bord (under 130 dager) som vikar eller annet korttidsarbeid gir isolert sett ikke rett til sjømannsfradrag. Dette gjelder selv om ansettelsen omfattes av en tariffavtale som forutsetter 130 dager om bord i gjennomsnitt per år.

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 sjømannsfradrag, er det tilstrekkelig at arbeidet om bord som fisker og som sjømann sammenlagt utgjør minst 130 dager for å få rett til sjømannsfradrag.

## **2.4 Beregningsgrunnlaget**

### **2.4.1 Generelt**

Enhver skattepliktig godtgjørelse som skattyter får utbetalt og som gjelder vederlag for arbeid om bord, eller skal erstatte slikt vederlag, inngår i grunnlaget for beregning av sjømannsfradraget, som f.eks.:

- brutto lønn
- ligningsmessig overskudd på utbetalte utgiftsgodtgjørelser som skal behandles etter nettometoden ved ligningen
- serverings- og drikkepenger
- fødselspenger
- sykepenger som trer i stedet for hyre
- 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 på 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.

Dagpenger ved arbeidsledighet inngår ikke i beregningsgrunnlaget.

Sykepenger utbetalt for en periode etter at tjenesteforholdet er opphørt, kan ikke anses å komme i stedet for inntekt om bord, og inngår heller ikke i beregningsgrunnlaget.

Om inntekt opptjent i tjeneste mens skipet ligger ved land eller er under bygging, se ovenfor under pkt. 2.2.1 «Tjeneste mens skipet ligger ved land» og pkt. 2.2.2 «Tjeneste under bygging av skip».

### **2.4.2 Ventehyre**

Etter administrativ praksis inngår også ventehyre i land inntil 6 mnd. i grunnlaget for beregning av sjømannsfradraget når ventehyren har forbindelse med tjeneste om bord i skip som fyller vilkårene.

### **2.4.3 Slappkiste**

Netto overskudd som skattyter har hatt ved sin salgsvirksomhet om bord inngår i beregningsgrunnlaget for sjømannsfradrag.

Eventuell skattepliktig fordel ved skattyters rimelig kjøp fra utsalgssted drevet av arbeidsgiver mv., inngår i beregningsgrunnlaget.

### **2.4.4 Eier av skipet**

Skattytere som eier skipet skal ha sjømannsfradrag for det tidsrom de selv arbeider om bord (seilende reder). Dette gjelder ikke for andre som driver næringsvirksomhet om bord i skipet. Beregningsgrunnlaget for sjømannsfradraget for det tidsrom eier(e) arbeider om bord, settes til tariffmessig hyre for den stilling eier(e) har om bord. Beregningsgrunnlaget kan likevel ikke settes høyere enn eier(e)s netto virksomhetsinntekt av skipet etter fradrag for gjeldsrenter vedrørende næringsvirksomheten.

Beregningsgrunnlaget for sjømannsfradraget skal ikke trekkes ut av virksomhetsinntekten og behandles som lønnsinntekt, bortsett fra når skipet er eiet av et kommandittselskap, skattyter er kommandittist i selskapet som eier skipet og kommandittselskapet har valgt å behandle utbetalingen som lønn.

#### *2.4.5 Skattefrie inntekter*

Alle inntekter som ikke anses som skattepliktige eller ikke skattlegges i Norge pga. skatteavtale, skal holdes utenfor beregningsgrunnlaget for sjømannsfradraget. Dette vil f.eks. gjelde:

- verdien av fritt opphold om bord på fartøy og tariffmessig hyretillegg for egen kost
- 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 stikkord «Sluttvederlag»
- etterlønn inntil 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp
- lønn som er opptjent før dødsfallet og som avdøde faktisk og rettslig ikke hadde adgang til å få utbetalt før dødsfallet
- særskilt fastsatt uniformsgodtgjøring
- skattefritt stipend under utdanning, se «Stipend».

#### *2.4.6 Lønn under skolegang*

Lønn mv. under skolegang i land går i utgangspunktet ikke inn i grunnlaget for sjømannsfradrag. Lønn under kurs i avspaseringsperiode skal likevel inngå i beregningsgrunnlaget.

### **2.5 Krav til dokumentasjon**

Sjømann som krever sjømannsfradrag 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 inntekt som er oppebåret for det tidsrom hvor sjømannsfradrag kreves.

Dokumentasjonen må være utstedt av arbeidsgiver. Den må fremlegges i original.

### **2.6 Flere kommuner**

Sjømannsfradraget er ikke et fordelingsfradrag. Fradraget gis i bostedskommunen.

## **3 Formelle regler**

### **3.1 Lønnsoppgave**

Arbeidsgiver skal lønnsinnberette inntekt om bord på norske skip på den ordinære lønnsoppgaven. Nærmere om fremgangsmåten og tidsfrist, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

På lønnsoppgaver der rubrikken «Oppgaven gjelder for sjømann med inntekt om bord som gir rett til sjømannsfradrag» er avkrysset, skal det bare gis opplysninger som omfatter ytelser som gir grunnlag for sjømannsfradrag.

### **3.2 Selvangivelse**

Sjøfolk skal ta sjøinntekten med på selvangivelsen. Om plikten til å levere selvangivelse og fristen for dette, se stikkordene om selvangivelse. Sjømannsfradraget skal føres i post 3.2.13 i selvangivelsen.

### **4 Skattested**

Sjøfolk som anses skattemessig bosatt i Norge, men hvor det ikke kan påvises noe bestemt bosted, lignes i den kommune hvor rederiet har kontor eller hvor rederiet bestyres.

### **5 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. For norske sjøfolk som tidligere har vært bosatt i Norge, må en påse at skatteplikten som bosatt i Norge er opphørt. Om vilkårene for dette, se sktl. § 2-1 (5). Om når norske sjøfolk anses skattemessig bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» under margstikkordene pkt. 1 «Spørsmål om skatteplikt til Norge - fremgangsmåten» og pkt. 3.4 «Internrett, særregler om bosted».

Om skatteplikten, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under margstikkord pkt. 5 «Særregler for lønnsinntekter» og pkt. 5.4 «Sjøfolk bosatt i utlandet».

## **Skadeserstatning**

*Sktl. § 5-10 bokstav e, § 5-15 (1) bokstav a og h, § 5-42 bokstav a og § 5-43 (1) bokstav g. Lignl. § 6-2 nr. 1. Forskrift av 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer (lignl.).*

### **1 Formue**

#### **1.1 Skatteplikt**

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.

##### **1.1.1 Unntak**

Utestående krav på erstatning i form av periodiske ytelser for et begrenset tidsrom, f.eks. pensjoner, regnes ikke som skattepliktig formue/fradragsberettiget gjeld før kravet er forfalt. Om hva som er periodiske ytelser, se stikkord «Formue» under pkt. 4.4.3 «Tidsbegrenset rett til periodiske ytelser».

#### **1.2 Verdsettelse**

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 såvidt angår den del av erstatningen som etter forsikringsvilkårene bare blir utbetalt såfremt en betingelse inntreffer, f.eks. at skaden utbedres eller ny bygning oppføres, se FIN i Utv. 1964/22.

## **2 Inntekt**

### **2.1 Tingskade i inntektsgivende arbeid eller annen økonomisk aktivitet**

#### **2.1.1 Omsetningsgjenstander**

Erstatning for hel eller delvis ødeleggelse av omsetningsgjenstander i inntektsgivende aktivitet er skattepliktig inntekt.

#### **2.1.2 Driftsmiddel, hel ødeleggelse**

Om behandling av erstatningsbeløp i forbindelse med hel ødeleggelse (realisasjon) av driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Er skaden på en formuesgjenstand meget omfattende, kan dette etter omstendighetene likestilles med hel ødeleggelse.

Om hva som er ufrivillig realisasjon og om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

#### **2.1.3 Driftsmiddel, delvis ødeleggelse**

Får skattyter erstatning for delvis ødeleggelse av driftsmiddel i inntektsgivende arbeid eller aktivitet, skal kostnadene til utbedring ikke komme til fradrag ved inntektsfastsettelsen, men avregnes mot erstatningen. Eventuell ubenyttet erstatning må tas i betraktning ved senere inntektsfastsettelse. Dette kan i praksis gjøres ved at driftsmidlet nedskrives med ubenyttet erstatningsutbetaling. I praksis kan en godta at erstatningen inntektsføres ved utbetaling og at kostnadene til vedlikehold og/eller reparasjon kostnadsføres etterhvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

#### **2.1.4 Tapt inntekt/avkastning/avsavn**

Erstatning for tapt inntekt/avsavn/avkastning av driftsmidler i inntektsgivende arbeid eller aktivitet er skattepliktig inntekt.

### **2.2 Tingskade utenfor inntektsgivende arbeid eller annen økonomisk aktivitet**

#### **2.2.1 Hovedregel**

Ved hel ødeleggelse (realisasjon) av formuesgjenstand 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 stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

Delvis skade på formuesgjenstand 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 stikkord «Realisasjonsbegrepet».

### 2.2.2 Bolig/fritidseiendom

Om skatteplikt/fradragsrett for gevinst/tap ved erstatning for hel ødeleggelse av bolig og fritidseiendom, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

### 2.2.3 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 godkjent som avskrivbar yrkesbil.

### 2.2.4 Erstatning utmålt som arbeidsvederlag

Dersom en skattyter som mottar en erstatning for delvis skade på en formuesgjenstand utenfor inntektsgivende aktivitet, reparerer skaden selv, vil ingen del av erstatningen bli 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 kan ikke anses som skattepliktig arbeidsvederlag, men som en skattefri skadeserstatning, jf. FIN i Utv. 1985/676.

Det må imidlertid tas standpunkt til om verdiskapningen ved skattyters arbeid er skattepliktig, se f.eks. stikkord «Bolig - arbeid på bolig/fritidsbygg».

### 2.2.5 Dekning av private kostnader

Erstatning for dekning av private kostnader er ikke skattepliktig inntekt.

### 2.2.6 Avkastning

Erstatning for tapt avkastning er skattepliktig inntekt hvis avkastningen ville vært skattepliktig. F.eks. vil erstatning for tapt leieinntekt i prosentlignet boligeiendom være skattepliktig, selv om leieinntekten inngikk i prosentligningen.

### 2.2.7 Avsavn

Erstatning for avsavn utenfor inntektsgivende arbeid eller aktivitet er ikke skattepliktig inntekt.

## 2.3 Erstatning mv. for økonomisk tap ved personskade og dødsfall.

### 2.3.1 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 stikkordene om Forsikring	

### 2.3.2 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. F.eks. 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/invalidereinter 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

Ved personskade blir ofte inntektstap og tap i fremtidig ervervsevne slått sammen i én post ved innberetninger fra forsikringsselskapene eller i opplysningsgrunlaget 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 stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **2.4 Erstatning mv. for ikke-økonomisk skade**

### **2.4.1 Engangserstatning for ikke-økonomisk skade; 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 av 13. juni 1969 nr. 26 om skadeserstatning § 3-2, § 3-5 eller § 3-6. 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. Det må fremstå som utvilsomt at beløpet ikke gjelder erstatning for økonomisk skade.

Det er heller ikke skatteplikt for menerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17. Skattefritaket gjelder for alle de nevnte typer erstatninger selv om den 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.

Se likevel nedenfor om erstatning i forbindelse med opphør av arbeidsforhold.

### **2.4.2 Periodiske ytelser ved ikke-økonomisk skade; ménerstatning/invalidereinter ved yrkesskader mv.**

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. Tilsvarende gjelder ménerstatning ytt av skadevolder eller forsikringsselskap, jf. skadeserstatningsloven § 3-2.

### **2.4.3 Invalidereinter/invaliddepensjoner mv.**

Visse invalidereinter/invaliddepensjoner som gis til dekning av ikke-økonomisk skade, anses ikke som skattepliktig inntekt, se sktl. § 5-15 (1) h og § 5-43 bokstav g. Arbeidstaker som er blitt påført silikose/asbestskader e.l. før den 1. januar 1971, kan få erstatning etter lov av 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd. Den del av ytelsen som skal dekke ikke-økonomisk tap, er ikke skattepliktig inntekt.

## **2.5 Engangsutbetaling ved yrkesskadeforsikring**

Engangsutbetaling i henhold til lov om yrkesskadeforsikring av 16. juni 1989 nr. 65, er skattefri med unntak av erstatning for tapt inntekt fram til oppgjørstidspunktet, se pkt. 2.3.2 «Personskade» andre strekpunkt.

## **2.6 Erstatning fra arbeidsgiver i forbindelse med opphør av arbeidsforhold**

### **2.6.1 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 4. februar 1977 nr. 4) bestemmelser, se unntak for beløp inntil 1 1/2 G nedenfor
- avfinnelse ( «gylden fallskjerm» ) eller
- økonomisk tap og/eller
- ikke-økonomisk tap når erstatningen er ytet i medhold av arbeidsmiljølovens bestemmelser.

Se om unntak nedenfor.

### **2.6.2 Unntak, sluttvederlag**

Sluttvederlag innen visse begrensninger er ikke skattepliktig, se stikkord «Sluttvederlag».

### **2.6.3 Unntak, erstatning etter arbeidsmiljøloven for usaklig oppsigelse eller avskjed**

Det er ikke skatteplikt for erstatning for ikke-økonomisk skade ved usaklig oppsigelse, jf. arbeidsmiljøloven av 4. februar 1977 nr. 4 § 62, for beløp inntil 1 1/2 ganger folketrygdens grunnbeløp (1 1/2 G var fra 1. januar til 30. april 2002 kr 77 040, og fra 1. mai 2002 kr 81 255). Tilsvarende gjelder ikke-økonomisk skade ved urettmessig avskjed etter arbeidsmiljøloven § 66. Utbetaling etter arbeidsmiljøloven § 62 og § 66 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 til stede. Fremtrer det som mest sannsynlig at erstatningen er en avfinnelse 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

- forholdsmessigheten 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 i Utv. 87/540 (oppsigelsen ble ansett som usaklig, og skattyter ville hatt krav på erstatning etter arbeidsmiljøloven § 62 annet ledd).
- LRD i Utv. 91/119 (skattyter som måtte slutte i lederstilling på dagen, ville fått tilkjent erstatning etter arbeidsmiljøloven for ikke-økonomisk skade dersom saken var blitt prosedert).

#### *2.6.4 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 (lov 13. juni 1969 nr. 26) § 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 til stede etter skadeserstatningsloven for å gi slik erstatning for ikke-økonomisk skade.

Når det gjelder oppreisning etter skadeserstatningslovens § 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 er krenket etter skadeserstatningsloven § 3-6 må en bl.a. vurdere om handlemåten fyller de objektive straffevilkårene for æreskrenkelse 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 Rettstidende 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.

#### **2.7 Renter av erstatningsbeløp**

Renter av erstatningsbeløpet er alltid skattepliktig, selv om selve erstatningsbeløpet ikke er skattepliktig. Om hva som anses som renter, se stikkord «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 stikkord «Minstefradrag».

### **4 Innberetning av erstatningsutbetalinger**

Om oppgaveplikten for skadeforsikringsselskap, se forskrift av 29. august 1994 nr. 858 om plikt til å gi oppgaver over utbetalinger på skadeforsikringer.

Arbeidsgiver som utbetaler erstatning for tapt arbeidsvederlag, plikter å innberette 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 innberettes på lønns- og trekkoppgaven, kodegruppe 100.

Oppreisning for ikke-økonomisk skade (tort og svie), skal innberettes på lønns- og trekkoppgaven, kode 911.

### **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 en fradragsberettiget kostnad for arbeidsgiver, også om erstatningen gjelder tort og svie.

Erstatning for økonomisk skade, «avfinnelse» 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 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 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-/kostnadsføres 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 stikkordene «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

## **7 Barns erstatning**

Om nedsettelse og ettergivelse av skatt etter sktbl. §§ 41 og 42 når barns skadeserstatning lignes hos foreldrene, se FIN rundskriv R-8/85 og R-8/86, det siste inntatt i Utv. 1992/1412, og melding fra SKD, innkrevningsavdelingen, In nr. 12/2002 punkt 3.2.2 bokstav a).

# **Skattebegrensning - lav alminnelig inntekt eller liten skatteevne**

*Sktl. §§ 17-1 til 17-4. SSV § 7-6*

## **1 Beregning av skattebegrensning**

### ***1.1 Inntektsgrense***

For skattytere som har krav på skattebegrensning, se nedenfor, skal det ikke beregnes skatt på alminnelig inntekt eller trygdeavgift når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigering som nevnt nedenfor), ikke overstiger:

- kr 81 100 for:
  - enslige
  - enslige forsørgere
  - ektefeller (herunder registrerte partnere og meldepliktige samboere) som lignes hver for seg (atskilt)
  - hver av samboerne når de ikke er meldepliktige samboere eller
- kr 131 700 for ektefeller (herunder registrerte partnere og meldepliktige samboere) som lignes felles eller særskilt.

### ***1.2 Inntekt over grensen***

Når beregningsgrunnlaget (alminnelig inntekt etter korrigeringer som nevnt nedenfor) overstiger inntektsgrensene ovenfor, skal skatt på alminnelig inntekt og trygdeavgift begrenses til 55 pst. av det overskytende beregningsgrunnlag.

## **2 Hvilke skatter som begrenses**

### ***2.1 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.

### ***2.2 Skattefradrag***

Skattebegrensningen regnes før alle fradrag direkte i skatt, f.eks. fradrag for boligsparing for ungdom (BSU) og godtgjørelse for aksjeutbytte. Fradrag direkte i skatt gis etter at skattebegrensningen etter sktl. § 17-1 er gjennomført.

Om behandlingen av skattebegrensningen ved beregning av kreditfradrag, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)» under pkt. 5.9 «Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), forskuddspliktige».

### **3 Vilkår ved lav alminnelig inntekt**

#### **3.1 Generelt**

Sktl. § 17-1 omfatter:

- alle skattytere som har fylt 70 år, innen utgangen av inntektsåret eller
- skattytere som er yngre og hele eller deler av året har fått utbetalt:
  - uførepensjon/foreløpig uførestønad som gir rett til særfradrag med fulle månedsbeløp, jf. sktl. § 6-81 (2)
  - hel eller delvis alderspensjon fra folketrygden såfremt skattyteren fyller 67 år før utgangen av inntektsåret eller er eldre, jf. sktl. § 6-81 (1) bokstav b
  - hel eller delvis avtalefestet pensjon (AFP) såfremt skattyteren er fylt 64 år før utgangen av inntektsåret
  - tilsvarende pensjon som den avtalefestede pensjonen dvs. pensjon som er i henhold til vedtekter enten godkjent av FIN, bestemt i tariffavtale hvor Staten er part eller bestemt i tariffavtale godkjent av FIN. (Det er videre et vilkår at skattyteren er født i 1944 eller tidligere og fyller 62 år før utløpet av inntektsåret eller er eldre. Dette vilkåret vil ikke få betydning før 2006).
  - etterlattepensjon etter ftrl. § 17-5 eller § 16-7 eller
  - overgangstønad etter ftrl. § 15-6, 16-7 eller § 17-6.

Skattytere i denne gruppen har krav på skattebegrensning dersom alminnelig inntekt etter korreksjon for eventuell formue, men før fradrag for særfradrag, ligger under et fastsatt nivå. Ved prøvingen av om vilkårene for skattebegrensning etter § 17-1 er oppfylt brukes samme korrigerende inntekt som benyttes som beregningsgrunnlag for selve reduksjonen, se nedenfor. Denne prøvingen gjøres maskinelt.

#### **3.2 Beregningsgrunnlaget**

I utgangspunktet er beregningsgrunnlaget for skattebegrensning årets alminnelige inntekt før særfradrag etter sktl. §§ 6-80 til 6-84 for forsørgelse, alder, lettere nedsatt ervervsevne, uførhet, store sykdomsutgifter mv.

Alminnelig inntekt regnes inklusive aksjeutbytte og gevinst ved realisasjon av formuesobjekter som f.eks. fast eiendom og aksjer. 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 sjømannsfradrag, særskilt fradrag for fiskere og jordbruksfradrag.

##### **3.2.1 Korrigering av inntekten for formue**

Beregningsgrunnlaget skal tillegges et beløp tilsvarende 2 pst. av skattyters og eventuell ektefelles samlede nettoformue over kr 200 000. Negativ formue hos en av ektefellene trekkes fra positiv formue hos den andre. Tillegget for formue avrundes ned til nærmeste kr 100.

Andel av formue i boligselskap tas med ved beregning av formuestillegg, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap». Videre skal andel av negativ formue i slikt boligselskap komme til fradrag i grunnlaget for formuestillegget.

Det tas ikke hensyn til nettoformue i utlandet når denne er unntatt fra skatteplikt i Norge etter skatteavtale.

### *3.2.2 Inntekter og fradrag som ikke har innvirkning på beregningsgrunnlaget*

Følgende inntekter og fradrag har ikke innvirkning på beregningsgrunnlaget:

- det særskilte inntektsfradrag i Finnmark og Nord-Troms, se sktl. § 15-5 (3)
- 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)» under pkt. 4.1 «Generelt», inngår likevel i beregningsgrunnlaget.

### *3.2.3 Skogbruk og reindrift*

For skattyter som gjennomsnittslignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, er det gjennomsnittsinntekten som skal legges til grunn.

### *3.2.4 Etterbetaling av pensjon*

Ved etterbetaling av pensjon skal pensjonen fordeles over de år etterbetalingen omfatter såfremt dette fører til mindre skatt, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn». Foretas slik fordeling, er det hvert års pensjon etter fordelingen som inngår i vedkommende års beregningsgrunnlag.

### *3.2.5 Opsjon mv. i arbeidsforhold*

Ved beregning av skattebegrensningen legges til grunn den faktiske inntekt vedrørende innløsning av opsjoner i arbeidsforhold uten hensyn til fordeling på de årene det berører. Om den alternative beregningen av skatt ved slik innløsning, se «Finansielle instrumenter-opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (særskilt skatteberegning)».

### *3.2.6 Bosatt i Norge en del av året*

Har skattyteren bare vært 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.

### *3.2.7 Ektefeller*

Ektefellers inntekt ses under ett uansett om de lignes særskilt eller felles. Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt) f.eks. fordi de har giftet seg etter 31. oktober året forut for inntektsåret, skal vurderes hver for seg som enslige.

### *3.2.8 Ikke-meldepliktige samboende*

Ikke-meldepliktige samboende vurderes hver for seg som enslige.

### *3.2.9 Barn*

Barns inntekt som lignes sammen med skattyteren, skal tas med i beregningsgrunnlaget.

### *3.2.10 Dødsfall*

Overtar gjenlevende ektefelle/registrert partner boet udelt (uskifte) behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Overtar meldepliktig samboer boet udelt som enearving, behandles avdøde og gjenlevende likt med ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Dødsbo skal for det året dødsfallet fant sted ha den skattebegrensning avdøde hadde krav på beregnet på grunnlag av avdødes og boets sammenlagte beregningsgrunnlag etter inntektsgrensen for enslige. Tillegg i beregningsgrunnlaget for 2 prosent 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.

## **4 Vilkår ved liten skatteevne**

### **4.1 Generelt**

Etter sktl. § 17-4 kan det gis skattebegrensning når en skattyter, som ikke går inn under reglene foran, har så lav korrigert alminnelig inntekt før særfradrag at den sammen med andre fordeler ikke er tilstrekkelig til et nødvendig, nøkternt underhold for ham selv og de personer han har plikt til å forsørge. Skattebegrensning kan bare innrømmes når skattyterens økonomiske stilling etter en totalvurdering er slik at det foreligger et påtakelig behov for skattebegrensning. Om hvilke inntekter/ytelser og fradrag det skal tas hensyn til ved behovsprøvingen se nedenfor under pkt. 4.2 «Beregningsgrunnlaget».

For skattytere i denne gruppen skal det foretas en mer omfattende behovsprøving før det gis skattebegrensning. Det skal i alminnelighet ikke gis skattebegrensning når:

- skattyters inntekt og formue er fastsatt ved skjønn
- skattyteren har rett til lån fra Statens lånekasse for utdanning for en større del av året, dvs. 6 måneder eller mer (mer enn et semester). Om hvilken utdanning som gir lånerett, se stikkord «Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne»
- inntektsnedgangen er forbigående
- den lave inntekten skyldes deltidsarbeid, kortvarig opphold i riket o.l.

Se for øvrig uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1997/276 og LRD i Utv. 2000/75.

Om hvilke personers formue og inntekt som skal vurderes sammen med skattyteren, se nedenfor.

### **4.2 Beregningsgrunnlaget**

#### **4.2.1 Generelt**

Skattens størrelse etter begrensning skal fastsettes ut fra et beregningsgrunnlag som i mange tilfeller vil være høyere enn alminnelig inntekt, og ikke lik beregningsgrunnlaget for skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt.

I utgangspunktet er beregningsgrunnlaget for skattebegrensning årets alminnelige inntekt før fradrag for særfradrag etter sktl. §§ 6-80 til 6-84 for forsørgelse, alder, lettere nedsatt ervervsevne, uførhet, store sykdomsutgifter mv. og før fradrag for underskudd til fremføring.

#### **4.2.2 Korrigeringsgrunnlaget 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 som f.eks. gevinst ved salg av bolig, lotterigevinster, stipendier, inntekter som er skattefrie på grunn av skatteavtale mv.

Derimot skal ikke sosiale stønader fra det offentlige tillegges beregningsgrunnlaget. 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.

#### *4.2.3 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.

Tillegg må f.eks. gjøres for sjømannsfradrag, særskilt fradrag for fiskere, jordbruksfradrag og fradragførte gjeldsrenter når disse gjelder låneopptak til dekning av fritidseiendom, lystbåt, unødig kostbar bolig og bil o.l. Videre gjøres det tillegg for underskuddsfradrag o.l. som ikke har påvirket skattyterens skatteevne. Det samme gjelder premie til egen pensjonsforsikring.

Det særskilte inntektsfradraget i Finnmark og Nord-Troms, jf. sktl. § 15-5 (3), skal derimot ikke tillegges beregningsgrunnlaget. Det skal heller ikke gjøres tillegg for minstefradrag, betalt underholdsbidrag eller foreldrefradrag.

#### *4.2.4 Korrigering av beregningsgrunnlaget for formue*

Beregningsgrunnlaget skal tillegges et beløp svarende til 2 pst. av skattyters nettoformue over kr 200 000.

Positiv nettoformue i boligselskap inngår i beregningsgrunnlaget.

Dessuten skal det tas hensyn til positiv nettoformue tilhørende andre som deltar i skattyterens husholdning, f.eks. ektefelle, samboende og barn mv. og nettoformue skattepliktig i utlandet.

Det gis bare ett fradrag på kr 200 000 selv om flere personers nettoformue er slått sammen.

#### *4.2.5 Skogbruk og reindrift*

For skattyter som gjennomsnittlignes for inntekt av skogbruk eller reindrift, er det den faktiske årsinntekten som skal legges til grunn ved vurderingen og ikke gjennomsnittsinntekten.

#### *4.2.6 Etterbetaling av pensjon/lønn*

Ved etterbetaling av pensjon eller lønn går det som er utbetalt inn i beregningsgrunnlaget, selv om utbetalingen vedrører tidligere år.

#### *4.2.7 Ektefeller*

Ektefellers inntekt ses under ett uansett om de ligned særskilt eller felles. Det samme gjelder for det året ekteskap inngås selv om de ligned hver for seg (atskilt). Ektefellene vurderes hver for seg som enslige fra og med separasjonsåret.

#### *4.2.8 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.

#### *4.2.9 Barn*

Barns inntekt som ligned sammen med skattyteren, skal ikke trekkes ut av beregningsgrunnlaget.

#### *4.2.10 Dødsfall*

Overtar gjenlevende ektefelle boet udelt (uskifte) behandles avdøde og gjenlevende som ektefeller i dødsåret. Ellers behandles gjenlevende som enslig.

Dødsboet har ikke krav på skattebegrensning hverken for avdødes eller for egen inntekt i dødsåret.

### **5 Fordeling mellom ektefeller**

Skattenedsettelsen fordeles forholdsmessig på hver ektefelles andel av skatten før nedsettelsen.

### **6 Maskinell skatteberegning**

Ved maskinell skatteberegning, beregnes skattebegrensningen maskinelt. Ved skattebegrensning ved liten skatteevne (sktl. § 17-4) skal det korrigerede beregningsgrunnlaget registreres særskilt av hensyn til den maskinelle beregningen.

## **Skattebegrensning - åttiprosentregelen**

*Sktl. § 17-10 og § 17-11.*

### **1 Generelt**

#### ***1.1 Hovedregel***

Fører ordinær skatteberegning til at summen av visse skatter, nedenfor kalt «samlet skatt», overstiger 80 pst. av korrigert alminnelig inntekt, nedenfor kalt «sammenligningsinntekten», skal formuesskatt til stat og dernest formuesskatt til kommune reduseres. Det er begrensninger i størrelsen på reduksjonen. Nedsettelsen belastes i sin helhet staten.

#### ***1.2 Beregning***

Ved maskinell skatteberegning beregnes også begrensningen maskinelt. Nedsettelsesbeløpet fremkommer som et eget fradrag i samlet skatt beregnet på ordinær måte ved skatteoppjøret.

### **2 Hvem omfattes av begrensningsregelen**

Begrensningsregelen omfatter bare personlige skattytere som ligned i klasse 1 eller klasse 2 og dødsboer.

### **3 Begrensning i nedsettelse**

Nedsettelse av skatter er begrenset til summen av formuesskatt til stat og formuesskatt kommune. Skatt av nettoformue over kr 1 000 000 kan likevel ikke nedsettes under 0,6 pst. av den overskytende formue.

(Skatt etter petroleumsskatteloven nevnt i SSV § 4-1 annet og tredje ledd kan ikke nedsettes. For skattepliktige som ikke omfattes av petroleumsskatteloven, kan skatt som omfattes av SSV § 4-1 annet ledd likevel nedsettes).

#### **4 Samlet skatt**

Med «samlet skatt» menes:

- formuesskatt til stat og kommune
- skatt på alminnelig inntekt til kommune, fylke og fellesskatt til staten og
- de særlige inntektsskatter til stat på alminnelig inntekt (men ikke toppskatt)

Følgende skatter/avgifter inngår ikke i «samlet skatt»:

- toppskatt
- trygdeavgift
- tilleggsskatt og forsinkelsesavgift
- skattetillegg ved brudd på vilkårene for boligsparing for ungdom (BSU)
- særskatt etter SSV § 4-2 på inntekt som nevnt i petroleumsskatteloven § 5
- inntekt som skattlegges med særskilt sats etter § 11-22 (1) og skatt av slik inntekt (skattereduksjon ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet)
- skatt etter Svalbardskatteloven

«Samlet skatt» er etter:

- skattenedsettelse på grunn av liten skatteevne
- skattefradrag etter BSU-ordningen
- «Finnmarksfradraget»

«Samlet skatt» er før:

- fradrag i skatt for skatt betalt i utlandet (dvs. før anvendelse av kreditbestemmelser i sktl. §§ 16-20 til 16-28 eller i skatteavtale)
- godtgjørelsesfradrag i skatt i forbindelse med aksjeutbytte
- fradrag i skatt for kostnader til forskning og utvikling, sktl. § 16-40

#### **5 Sammenligningsinntekten**

Sammenligningsinntekten tar utgangspunkt i alminnelig inntekt før særfradrag etter sktl. §§ 6-80 til 6-84 for forsørgelse, alder, uførhet, nedsatt ervervsevne, sykdom mv. Heller ikke personfradrag o.l. skal redusere sammenligningsinntekten.

Følgende inntekter skal imidlertid ikke inngå i sammenligningsinntekten/«alminnelig inntekt»:

- inntekt som skattlegges med særskilt sats etter sktl. § 11-22 (1) (skattereduksjon ved realisasjon som ledd i rasjonalisering av virksomhet) og
- inntekt som er skattepliktig etter Svalbardskatteloven

#### **6 Ektefeller**

For ektefeller gjennomføres skattebegrensning samlet for inntekter som ligned under ett (fellesligning med eller uten fordeling av skatten).

Skattebegrensningsregelen kommer ikke til anvendelse dersom ektefellene ligned særskilt for inntekter. Ved skatteberegningen skal imidlertid ligningsmyndighetene velge den ligningsmåte som gir lavest skatt, ektefellene sett under ett. Dersom fellesligning ville utløse skattebegrensning, og skatten for ektefellene sett under ett dermed blir lavere enn ved særskilt ligning, skal det velges fellesligning.

Ved fellesligning med fordeling (klasse 2F) fordeles nedsettelsen mellom ektefellene i forhold til netto formue ved statsskatteligningen.

## **7 Eksempel på beregning**

### **7.1 Enslig**

*Nedenfor følger et eksempel på beregning av skattnedsettelse for enslig i klasse 1 med sammenligningsinntekt kr 150 000. Formuen er kr 10 mill. Sparing etter BSU-ordningen er kr 10 000.*

*Beregning av «samlet skatt» før nedsettelse:*

*Formuesskatt:*

*Stat 38 680*

*Kommune 69 160*

*Kommune/fellesskatt av alminnelig inntekt:*

*Kommune 17 145*

*Fellesskatt 16 426*

*Skattefradrag for BSU -2000*

*SUM «SAMLET SKATT» 139 411*

*80 pst. av sammenligningsinntekten (post 3.4 i selvangivelsen), kr 150 000, utgjør kr 120 000. Dette beløpet er kr 19 411 lavere enn «samlet skatt», og tilsier derfor en nedsettelse i skatt på kr 19 411. Siden beløpet er lavere enn summen av formuesskatt til staten og formuesskatt til kommunen, kommer hele nedsettelsen til fradrag.*

*Skatt av nettoformue over kr 1 000 000 kan ikke settes lavere enn 0,6 pst. av overskytende, i dette tilfelle  $9\,000\,000 \times 0,6 \text{ pst.} = 54\,000$ . Formuesskatter er satt ned med kr 19 411 til kr 88 429 og begrensningen kommer ikke til anvendelse.*

### **7.2 Ektefeller**

*Nedenfor følger et eksempel på beregning av skattnedsettelse for ektefeller med følgende formues- og inntektsfastsettelse:*

	<i>Mann</i>	<i>Hustru</i>	<i>Sum</i>
<i>Netto formue</i>	<i>8 mill</i>	<i>2 mill</i>	<i>10 mill</i>
<i>Alminnelig inntekt</i>	<i>100 000</i>	<i>50 000</i>	<i>150 000</i>
<i>Personinntekt (lønn)</i>	<i>200 000</i>	<i>150 000</i>	<i>350 000</i>
<i>Skatteberegning i klasse 1E:</i>			
<i>Formuesskatt</i>			
<i>Stat</i>	<i>30 832</i>	<i>7 708</i>	

<i>Kommune</i>	55 328	13 832	
<i>Skatt av alminnelig inntekt:</i>			
<i>Kommuneskatt</i>	9995	2045	
<i>Fellesskatt</i>	9576	2726	
<i>SUM «SAMLET SKATT»</i>	105 731	27 111	132 842
<i>Trygdeavgift</i>	15 600	11 700	
<i>Toppskatt</i>	0	0	
<i>SUM SKATTER/AVGIFTER</i>	121 331	38 811	160 142

*Skatteberegning i klasse 2F:*

*Formuesskatt:*

<i>Stat</i>	30 832	7 708	
<i>Kommune</i>	55 328	13 832	
<i>Skatt av alminnelig inntekt:</i>			
<i>Kommuneskatt</i>	8560	4280	
<i>Fellesskatt</i>	8201	4100	
<i>SUM «SAMLET SKATT»</i>	102 921	29 920	132 841
<i>Trygdeavgift</i>	15 600	11 700	
<i>Toppskatt</i>	601	451	1 052
<i>Sum før begrensning</i>	119 122	42 071	161 193
<i>Skattebegrensning</i>	10 273	2568	12 841
<i>SUM SKATTER/AVGIFTER</i>	108 849	39 503	148 353

*Ved valg av ligningsmåte må man ta hensyn til eventuell skattebegrensning etter 80 pst. regelen ved felles ligning. 80 pst. av sammenligningsinntekten (alminnelig inntekt, kr 150 000) utgjør kr 120 000. Dette beløpet er kr 12 841 lavere enn «samlet skatt». Beløpet er også høyere enn skatteøkningen på kr 1051 ved ligning i klasse 2F fremfor i klasse 1E. Fellesligning med skattebegrensning gir lavere samlet skatt enn særskilt ligning uten skattebegrensning.*

*Skatt av nettoformue over kr 1 000 000 kan ikke settes lavere enn 0,6 pst. av overskytende, i dette tilfelle  $kr\ 9\ 000\ 000 \times 0,6\ pst. = kr\ 54\ 000$ . Formuesskatter er her satt ned med kr 12 841 til kr 94 859 og begrensningen kommer heller ikke her til anvendelse.*

*Skattebegrensningen fordeles i forhold til netto formue ved statsskatteligningen.*

## **Skattefrie institusjoner mv.**

*Sktl. § 2-32.*

### **1 Begrensning av skatteplikt for institusjon eller organisasjon som ikke har erverv til formål mv.**

#### **1.1 Institusjoner mv.**

Institusjoner mv., herunder selskaper, innretninger og stiftelser, er i utgangspunktet skattefrie dersom de:

- er eget skattesubjekt og
- ikke har erverv til formål.

Skattefriheten vil kunne omfatte alle typer organisasjoner med begrenset gjeldsansvar som f.eks. aksjeselskap, andelslag, idrettslag, klubber, foreninger mv. Personlig eid næringsvirksomhet omfattes ikke av skattefritaket, se overrettsdom i Utv. III/614. Heller ikke selskap som deltakerlignes etter nettometoden omfattes av skattefritaket. Om hvilke momenter som tillegges vekt ved vurderingen av om institusjonen mv. har erverv til formål, se nedenfor.

### **1.2 Kirker mv.**

Kirker, kirkesamfunn, menigheter og milde stiftelser er i utgangspunktet skattefrie.

### **1.3 Private skoler**

Private skoler som eies av selveiende institusjoner og som mottar lovbestemt offentlig tilskudd etter:

- lov av 28. mai 1976 om voksenopplæring
- lov av 8. juni 1984 nr. 64 om folkehøgskular
- lov av 14. juni 1985 nr. 73 om tilskot til private grunnskular og private skular som gjev vidaregåande opplæring (privatskulelova)
- lov av 11. juli 1986 nr. 53 om eksamensrett for og statstilskudd til private høyskoler (privathøyskoleloven)

er i utgangspunktet skattefrie.

## **2 Hva omfatter skattefriheten**

### **2.1 Generelt**

Skattefriheten omfatter både formues- og inntektsskatt. Den omfatter f.eks. skatt på gevinst ved aksjesalg og aksjeutbytte. Det skal i utgangspunktet heller ikke fastsettes personinntekt.

### **2.2 Unntak fra skattefrihet**

#### **2.2.1 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 nærmere om dette nedenfor.

#### **2.2.2 Innløsning av arvede grunnkjøpsobligasjoner**

Innløser en skattefri institusjon, kirke mv. eller privat skole arvede grunnkjøpsobligasjoner før forfallstid, skal det svares inntektsskatt av hele eller deler av tomtegevinsten etter de regler som gjelder for den opprinnelige eier, se FIN i Utv. 1970/268 og stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner».

#### **2.2.3 Når institusjon er enearving**

Når en ellers skattefri institusjon er enearving og foretar privat skifte, skal institusjonen skattlegges for avdødes inntekt i dødsfallsåret, se FIN i Utv. 1989/581.

#### *2.2.4 Aksjeutbytte til utenlandsk institusjon mv.*

Skattlegging i Norge av utbytte som tilfaller aksjonær i utlandet, skal gjennomføres selv om mottakeren er en utenlandsk kirke mv. eller institusjon som ville vært skattefri etter norske regler. Om fritak som følger av skatteavtale, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **2.3 Arbeidsgiveransvar**

Skattefrie institusjoner, kirker mv. og skoler har de vanlige plikter som arbeidsgiver vedrørende sine ansatte, som f.eks. plikt til å svare arbeidsgiveravgift, trekke skatt og innberette lønnsutbetalinger. For veldedige og allmenntilgittige organisasjoner gjelder særlige beløpsgrenser for plikten til å svare arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift». Videre er det særlige beløpsgrenser for lønnsoppgaveplikten, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt»

## **3 Betingelsen «ikke erverv til formål»**

### **3.1 Generelt**

Innholdet av begrepet «ikke erverv til formål» må avgjøres etter en totalvurdering av en rekke momenter. Har institusjoner mv. flere formål, skal en legge vekt på hovedformålet, se f.eks. HRD i Utv. 1982/208. Nedenfor følger en del momenter som det skal legges vekt på ved vurderingen. Momentlisten er ikke uttømmende.

### **3.2 Momenter ved vurderingen (alfabetisk sortert)**

#### *3.2.1 Finansiering mv.*

Baseres institusjonens virksomhet på private gaver, innsamlinger mv. og/eller frivillig arbeidsinnsats, trekker dette i retning av at den ikke har erverv til formål.

Finansieres virksomheten med betaling for ytede tjenester, kan dette trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål. Er imidlertid den økonomiske virksomhet et direkte ledd i å realisere det ikke ervervsmessige formål, medfører ikke den økonomiske virksomhet i seg selv skatteplikt, se nedenfor under pkt. 4.2.2 «Virksomhet som realiserer formålet».

Finansiering ved offentlig tilskudd kan trekke i begge retninger. En må i disse tilfellene vurdere formålet med tilskuddet konkret.

#### *3.2.2 Ideelle formål*

Bestemmelsen om skattefrihet dekker først og fremst institusjoner med ideelt formål. Men det er ikke alltid tilstrekkelig for å oppnå skattefrihet at det foreligger et ideelt hovedformål. Således vil f.eks. ikke det forhold at institusjonens overskudd går til ideelle formål nødvendigvis føre til skattefrihet.

Ideelt formål kan være å tilgodese f.eks.:

- allmenntilgittige interesser, f.eks. undersøkelser, forskning, produksjon og salg av skogplanter (jf. FIN i Utv. 1981/343, om statens skogplanteskoler)
- fritidsinteresser, f.eks. sport, idrett og friluftsliv
- humanitære interesser, f.eks. arbeidsterapi for personer som har kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme (jf. FIN i Utv. 1965/140)
- kulturelle interesser, f.eks. museers salg av reproduksjoner av sine gjenstander, for å utbre kjennskap til disse
- politiske interesser
- religiøse interesser

- sosiale interesser, f.eks. drift av aldershjem (jf. HRD i Utv. 1956/257)
- vitenskapelige interesser, f.eks. fremme av allmennvitenskapelig forskning i Norge
- yrkesgruppers generelle interesser, f.eks. utvikle og forbedre den faglige standard, ivareta lønnsinteresser og medlemmens økonomi generelt.

Et ideelt formål kan foreligge selv om formålet kan oppfattes som kontroversielt.

### *3.2.3 Medlemmenes interesser*

Institusjonen anses å ha erverv til formål dersom hovedformålet er å tjene medlemmenes:

- private, økonomiske eller forbruksmessige interesser og/eller
- yrkesinteresser på en direkte måte i motsetning til generelle interesser.

F.eks. vil foreninger som har til hovedformål å gi medlemmene direkte økonomiske fordeler ved at de tar seg av oppgaver som naturlig hører til enkeltmedlemmets næringsvirksomhet, men som bedre kan løses av fellesskapet, være skattepliktig. Eksempler på slike foreninger er innkjøps- og salgslag for næringsdrivende, sml. URD i Utv. 1968/477, og «servicekontorer» og innretninger som utfører konsulentoppdrag innenfor den egentlige næringsvirksomhet for medlemmer av en bransje.

Derimot vil en institusjon som ivaretar en nærings- eller yrkesgruppes generelle interesser, ikke av denne grunn ha erverv til formål. Dette gjelder f.eks. organisasjoner som fagforeningene: Næringslivets Hovedorganisasjon, Norges Bondelag, Den norske lægeforening mv.

### *3.2.4 Oppløsning av institusjonen*

Hvis institusjonens midler ved oppløsning skal utdeles til medlemmene, er det et moment som taler for at institusjonen har erverv til formål.

### *3.2.5 Overskudd hos institusjonen*

Har institusjonen som formål å drive med overskudd, vil dette trekke sterkt i retning av at institusjonen har erverv til formål. Dette gjelder selv om overskuddet etter vedtektene skal deles ut til ideelle formål.

I utgangspunktet vil det tale for skattefrihet at institusjonen ikke tar sikte på økonomisk overskudd hos seg. Dette er imidlertid ikke et avgjørende moment, men må ses sammen med de øvrige momenter. Således kan en institusjon på grunnlag av andre momenter anses å ha erverv til formål selv om den ikke tar sikte på eget overskudd f.eks. fordi innkjøps- eller salgslags priser blir tilpasset så det ikke blir overskudd hos laget.

Hvis institusjonen år etter år går med overskudd, som forblir i institusjonen, kan dette trekke i retning av at den har ervervsformål.

### *3.2.6 Utbytte*

Deler institusjonen ut utbytte til medlemmene eller deltakerne vil dette trekke meget sterkt i retning av at institusjonen har erverv til formål. Særlig vil det være tilfelle dersom utbytte fastsettes i forhold til overskuddet.

### *3.2.7 Vedtekter*



Bestemmelser i institusjonens vedtekter om formålet er veiledende, men ikke avgjørende. Hvis virksomheten drives i strid med, eller utenfor formålet etter vedtektene, er det den faktiske virksomhet som må legges til grunn ved vurderingen av om institusjonen er skattefri. Ved varig endring eller utvidelse av virksomheten, vil spørsmålet om skattefrihet måtte vurderes på nytt.

### *3.2.8 Virksomhetens art*

Driver institusjonen virksomhet av samme art og på samme måte som privateide bedrifter og i konkurranse med disse, vil dette trekke i retning av at institusjonen har erverv til formål.

Er det tvil om institusjonens hovedformål er ideelt, kan det legges vekt på om den utfører oppgaver som ellers måtte ivaretas av offentlige organer, se f.eks. HRD i Utv. 1955/209 og HRD i Utv. 1991/941.

## **3.3 Eksempler (sortert alfabetisk)**

### *3.3.1 Aksjeselskap*

Hvorvidt et aksjeselskap kan behandles som en skattefri institusjon, må vurderes etter selskapets virksomhet. Et aksjeselskap blir ikke skattefri fordi alle aksjene eies av offentlig myndighet eller skattefri institusjon.

### *3.3.2 Attføringsbedrifter*

Bedrifter for yrkesvalghemmede og som er godkjent av Arbeids- og administrasjonsdepartementet ved Aetat Arbeidsdirektoratet, anses normalt ikke å ha erverv til formål, se FIN i Utv. 1982/382. Tilsvarende gjelder for sammenslutning av slike bedrifter, se FIN i Utv. 1971/122.

### *3.3.3 Avløserlag*

Avløserlag er ansett skattepliktige, jf. FIN inntatt i Utv. 1995/689.

### *3.3.4 Barnehager*

Stiftelse som har til formål å drive barnehage ivaretar foreldrenes privatøkonomiske interesser. Slike stiftelser vil derfor ikke være skattefrie.

### *3.3.5 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 utt. i Utv. 82/455.

### *3.3.6 Boligselskap, studentsamskipnad o.l.*

Boligselskaper, som skattlegges som eget skattesubjekt, har til formål å skaffe og forvalte bolig for eierne. Fordelene for beboerne er av økonomisk art, og boligselskapene er skattepliktige. Flyktningeboligselskap og Studentsamskipnads drift av boliger er ansett å ha ideelt formål. Utleie til andre i sommerferier o.l. faller utenfor det ideelle formål.

### *3.3.7 Broselskap*

Et broselvskap som hadde til formål å oppføre og drive en bro som ledd i riksvegsambandet, ble ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN i Utv. 1968/404.

### *3.3.8 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 ikke være en skattefri institusjon.

### *3.3.9 Datasentral*

Interkommunal datasentral er ansett skattepliktig.

### *3.3.10 Enøksenter*

Enøksenter som er eget skattesubjekt er ansett skattepliktig. Dette gjelder selv om energiverk gjennom konsesjonsvilkår er pålagt å opprette et slikt enøksenter.

### *3.3.11 Forsøksringer i jordbruket*

Landbrukets forsøksringer anses å være skattefrie institusjoner.

### *3.3.12 Industrireisningselskap*

Om vurdering av skattefrihet for industrireisningselskap, se SKD utt. i Utv. 1983/802.

### *3.3.13 Informasjonskontor for synshjelp*

Informasjonskontor for synshjelp er ansett ikke å ha erverv til formål, se FIN i Utv. 1979/608.

### *3.3.14 Klassifikasjonsselskap*

Selskap med hovedformål å virke for sikkerheten til sjøs er ansett skattefrie, se HRD i Utv. 1955/209 og HRD i Utv. 1958/626. 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.

### *3.3.15 Regnskapslag*

Regnskapslag er ansett for å ha erverv til formål. Det ble lagt særlig vekt på at regnskapslagene direkte bistår den enkelte næringsdrivende med næringsvirksomhetens regnskap, og at regnskapslagenes tjenester er konkurrerende tilbud til tilsvarende tjenester fra andre private regnskapsførere.

### *3.3.16 Reinbeitedistrikter*

Reinbeitedistriktene er ansett ikke å ha erverv til formål.

### *3.3.17 Selskapsforening*

Forening som vesentlig arrangerte danseaftener ble ansett for ikke å ha erverv til formål, se LRD Utv. 1975/267.

### *3.3.18 Stipendiefond*

Et stipendiefond vil ikke ha erverv til formål dersom:

- utdeling fra fondet bare består av stipendier og andre ytelser som ikke har noen direkte tilknytning til givernes ervervsmessige eller privatøkonomiske interesser og
- fondets midler ikke under noen omstendigheter kan gå tilbake til givne.

Se FIN i Utv. 1963/320.

### *3.3.19 Studentsamskipnad*

Studentsamskipnad må i utgangspunktet anses å drive en allmennyttig aktivitet som ikke har erverv til formål.

Driver studentskipnaden bokhandel som ikke er skilt ut som eget skattesubjekt, beror det på en konkret vurdering om dette er en økonomisk aktivitet som bare går ut på å realisere det

ideelle formålet. Salg av annet enn lærebøker og studiemateriell, kan ikke anses å realisere dette formålet. Dette salget er derfor skattepliktig. Når studentbokhandelen selger begge typer bøker, må overskuddet ved den skattepliktige virksomheten fastsettes skjønnsmessig.

Er bokhandelen skilt ut som eget skattesubjekt, må det først foretas en vurdering av hovedformålet for virksomheten i dette skattesubjektet etter reglene foran. Kommer en til at det er en skattefri institusjon, må en deretter vurdere om noen del av aktiviteten likevel er skattepliktig.

#### *3.3.20 Tomteselskap*

Om tomteselskaper som ble ansett å ha erverv til formål, se FIN i Utv. 1979/348 og FIN i Utv. 1997/1284.

#### *3.3.21 Vannverk*

Private vannverk som skal skaffe medlemmene vann til bolighus vil være fullt skattepliktige.

#### *3.3.22 Varemesse*

Norges Varemesse driver en omfattende virksomhet med avholdelse av messer og utleie av lokaler på forretningsmessig grunnlag. Virksomheten tjener på en direkte måte næringsinteressen til mange av de grupper som står bak stiftelsen. Den ble ansett for å ha erverv til formål, se FIN i Utv. 1983/68.

#### *3.3.23 Værringer*

Værringer som følger reglene fastsatt av Landsrådet for saueavl, 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 eller utleie**

### **4.1 Hovedregel**

#### *4.1.1 Skattefrie institusjoner*

Skattefrie institusjoner, herunder milde stiftelser, som driver økonomisk virksomhet er som hovedregel skattepliktig for formue plassert i denne virksomheten og inntekt som vinnes av virksomheten. Skattefrie institusjoner er videre skattepliktig for formue i og inntekt ved utleie av fast eiendom med mindre utleien virkeliggjør eller realiserer institusjonens formål, se nedenfor. Dette gjelder selv om deler av eiendommen også brukes til det ikke skattepliktige formål og selv om utleien etter en isolert vurdering ikke kan anses som økonomisk virksomhet. Om de særlige regler for kirker mv. og for private skoler, se nedenfor.

Økonomisk virksomhet omfatter næringsvirksomhet, men er i denne sammenheng et videre begrep. Om hva som er næringsvirksomhet, se «Næringsvirksomhet - allment».

#### *4.1.2 Skattefrie institusjoner, beløpsgrenser*

Forutsetningen for skatteplikt for økonomisk virksomhet og utleie av fast eiendom er at den samlede omsetning overstiger:

- kr 140 000 i inntektsåret for skattefrie institusjoner som i tillegg kan betegnes som allmennyttige eller veldedige og
- kr 70 000 i inntektsåret for andre skattefrie institusjoner.

Overskrides grensene ovenfor er det skatteplikt for hele overskuddet ved den økonomiske virksomheten og utleien av fast eiendom.

Beløpsgrensene ovenfor gjelder særskilt for hver selvstendig enhet innen organisasjonene. En enhet er selvstendig når den tilfredstiller kravene til å være eget skattesubjekt (selvstendig skattesubjekt).

#### *4.1.3 Skattefrie institusjoner, allmennyttige eller veldedige*

Eksempler på organisasjoner som ikke anses som allmennyttige eller veldedige:

- næringsorganisasjoner
- yrkesorganisasjoner
- arbeidsorganisasjoner herunder fagforeninger
- politiske organisasjoner og partitilknyttede organisasjoner
- vitenskapelige organisasjoner
- studentorganisasjoner mv.

Eksempler på organisasjoner og institusjoner som er blitt ansett som veldedige og allmennyttige:

- Husflidsforening med formål å fremme god norsk husflid kulturelt, økonomisk og sosialt.
- Norges Bygdeungdomslag med formål å samle all ungdom med interesse for bygdesamfunnet for å fremme og ivareta bygdene og ungdommenes interesser.

#### *4.1.4 Kirker mv.*

Kirker, kirkesamfunn og menigheter er skattepliktig for formue og inntekt av økonomisk virksomhet som ligger utenfor det egentlige kirkelige eller forsorgsmessige arbeid såfremt brutto omsetning og eventuell skattepliktig brutto utleieinntekter overstiger det aktuelle skattefrie beløp. De vil ikke uten videre være skattepliktige ved utleie av fast eiendom.

#### *4.1.5 Private skoler*

Private skoler som er skattefrie etter sktl. § 2-32 (4), skattlegges for formue i og inntekt av økonomisk virksomhet utenom undervisning og forskning. Forskning antas også å omfatte kommersiell oppdragsforskning, men ikke konsulentvirksomhet og fremstilling av tekniske produkter. Skolene kan heller ikke beskattes for utleie av ledig undervisningsrom til annen undervisning eller utleie til formål i lokalsamfunnet, hvor tilsvarende utleie er vanlig for offentlige skoler.

For private skoler gjelder i utgangspunktet ikke fribeløpene på kr 70 000/140 000. Dersom skolen imidlertid også faller inn under § 2-32 (1) som en institusjon uten erverv til formål, vil den kunne påberope seg et av fribeløpene.

## **4.2 Unntak fra skatteplikt for økonomisk virksomhet**

### *4.2.1 Tilfeldige aktiviteter*

En skattefri institusjon kan ikke beskattes for inntekt av enkeltstående, tilfeldige aktiviteter. Idrettslag o.l. som leilighetsvis holder basarer, oppvisninger eller lignende tilstelninger, skal således ikke skattlegges for inntektene fra disse aktivitetene. Dette gjelder selv om omsetningen fra disse aktivitetene skulle overstige det skattefrie beløp. Slike aktiviteter skal ikke ses i sammenheng med økonomisk virksomhet som medfører skatteplikt.

Skattefriheten gjelder også ved kortvarig utleie f.eks. av idrettshall til messearrangement en helg, under forutsetning at det er enkeltstående tilfelle og ikke et ledd i gjentatte kortvarige utleier.

#### *4.2.2 Virksomhet som realiserer formålet*

Går den økonomiske virksomhet direkte ut på å realisere institusjonens ideelle hovedformål, er virksomheten ikke skattepliktig selv om omsetningen overstiger det skattefrie beløp i løpet av inntektsåret. Se f.eks. HRD i Utv. 1985/527 (Spørsmål om stiftelse som drev korrespondanseskole hadde erverv som formål), HRD i Utv. 1997/1137 (Bodø/Glimtdommen, spørsmål om en fotballklubb er skattepliktig for inntekter vunnet ved salg av supporterutstyr) og FIN i Utv. 1965/140. At den lokale Blåkorsforening hadde visse inntekter av gårdsdrift m.m. kunne ikke medføre beskatning fordi inntektene skrev seg fra realisasjon av det ikke-erhvervsmessige formål å drive et gårdsbruk mm. med tanke på arbeidsterapi for pasienter som hadde kommet ut av normal livs- og arbeidsrytme. Er formålet med den økonomiske virksomhet derimot å finansiere det ideelle formålet, vil den være skattepliktig.

Det er ikke skatteplikt ved utleie når virksomheten realiserer formålet, f.eks. en studentsamskipnads utleie av boliger til studenter. Derimot vil utleie til sommerhotell bli ansett som skattepliktig inntekt.

## **5 Økonomisk virksomhet eller utleie, formue**

### **5.1 Bruttoformue**

Skatteplikten omfatter bare bruttoformue i den skattepliktige virksomhet eller bruttoformue i den utleide eiendom.

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i skattepliktig virksomhet, skal bare den utleide/brukte del formuesbeskattes. Fordeling av bygning foretas på grunnlag av utleieverdier. Dersom eiendommen jevnlig bare utleies eller brukes i skattepliktig virksomhet en del av året, vil skatteplikten avhenge av om utleien/bruken er den vesentligste del 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 virksomhet.

### **5.2 Gjeld**

Det kan kreves fullt fradrag for den gjeld som vedkommer den skattepliktige virksomhet. Er den utleide eiendom pantsatt, anses denne gjelden å vedkomme den pantsatte eiendommen, jf. HRD i Utv. V/159.

Er bare en del av eiendommen utleid eller brukt i den økonomiske virksomhet, fordeles pantegjelden i samme forhold som bruttoformuen i eiendommen.

## **6 Økonomisk virksomhet eller utleie, inntekt**

### **6.1 Bruttoinntekt**

Den skattepliktige bruttoinntekt omfatter all driftsinntekt i den skattepliktige virksomhet og leieinntekt ved skattepliktig utleie av fast eiendom.

Renter av bankinnskudd vil bare være skattepliktig dersom bankinnskuddet er driftskapital i virksomheten.

Salgssummen av omsetningsgjenstander i den skattepliktige virksomhet 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 den solgte/tapte gjenstand. Se for øvrig stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel». Salgssum eller erstatning utover opprinnelig kostpris inklusive påkostninger er skattefri.

Gevinst ved salg av formuesgjenstander som ikke er avskrivbare er derimot normalt ikke skattepliktig, selv om de er brukt i den skattepliktige virksomhet. Det vil ikke foreligge skatteplikt for gevinst ved salg av utleid boligeiendom eller av tomt brukt i skattepliktig virksomhet.

## **6.2 Fradragsposter**

Til fradrag kommer kostnader som direkte vedrører den skattepliktige økonomiske virksomhet. Leier skattyteren f.eks. ut fast eiendom som også brukes til det skattefrie formål, må kostnadene fordeles. Bare kostnader som faller på den utleide del, kan fradras.

I den utstrekning skattyteren bruker avskrivbart driftsmiddel i den skattepliktige virksomhet kan de avskrives på vanlig måte. Leier skattyteren f.eks. ut avskrivbar bygning, som også brukes til det skattefrie formål, er det bare kostpris vedrørende den utleide del som tilføres saldo for avskrivning.

Tap vedrørende omsetningsaktiva i den skattepliktige virksomhet er fradragsberettiget. Tap vedrørende avskrivbare driftsmidler følger de alminnelige regler for fradrag. Tap vedrørende formuesgjenstander som ikke er avskrivbare er ikke fradragsberettiget.

Frdrag for gjeldsrenter gis bare for den del som vedrører gjeld som er fradragsberettiget ved formuesligningen, se ovenfor.

## **7 Regnskapsplikt**

Om regnskapsplikt for skattefrie institusjoner mv., se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

## **8 Selvangivelsesplikt**

Om plikt til å levere selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

# **Skattefrie kontantytelser i arbeidsforhold**

*Sktl. § 5-15 (1) bokstav i. Forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten (lignl.)*

## **1 Generelt**

I henhold til sktl. § 5-15 er en rekke kontantytelser i arbeidsforhold unntatt fra skatteplikt. Nedenfor behandles bare de unntak som er knyttet til at det ikke er plikt til å lønnsinnberette inntekten, se sktl. § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift av 30. desember 1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikten. De fleste av de øvrige skattefritakene i paragrafen er behandlet andre steder i boken, f.eks. under stikkord «Sluttvederlag», «Tilskudd - offentlige tilskudd», «Sjøfolk», «Militære», «Utdanning - tilskudd og kostnader», «Reise - fradrag for

arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 10 «Kontantgodtgjørelse, refusjon, fri transport, bruk av firmabil», «Reise - avgrensning av arbeidsreiser» under pkt. 2.11 «Unntak, arbeid for veldedig eller allmenntilgjengelig organisasjon» og stikkordene om utland.

## **2 Utbetaling av mindre beløp**

Når samlede lønnsutbetalinger (kontanter og naturallytelser) til en person fra samme arbeidsgiver i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 1000, kreves dette ikke lønnsinnberettet. Når slike utbetalinger ikke er virksomhetsinntekt vil beløp på kr 1000 eller mindre være skattefritt. Overstiger utbetalingen kr 1000 er hele beløpet skattepliktig.

Uavhengig om det er utbetalt lønn som er fritatt for lønnsinnberetning eller om det ikke er utbetalt slik ytelse, vil trekkfri utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader ved utførelsen av arbeidet eller oppdraget være fritatt for lønnsinnberetning når den samlede utbetaling til en person fra samme arbeidsgiver ikke overstiger kr 1000 i løpet av inntektsåret.

## **3 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 å sende lønnsoppgave for klienter når summen av utbetalinger til klienten ikke overstiger kr 2000 i inntektsåret og utbetalingen utelukkende dreier seg om arbeidspenger som er betalt ut fra terapeutiske hensyn. Når utbetalingen etter dette er fritatt for lønnsoppgaveplikt, er den skattefri.

## **4 Godtgjørelse etter valgloven**

Skyss- og kostgodtgjørelser etter § 18 i lov av 1. mars 1985 nr. 3 om stortingsvalg, fylkestingsvalg og kommunestyrevalg (valgloven) fra staten til partiets delegater som deltar på nominasjonsmøter i henhold til valgloven, er ikke innberetningspliktige, selv om beløpet overstiger kr 1000 i året. Slike beløp vil derfor ikke være skattepliktig.

## **5 Utbetaling av lønn/utgiftsgodtgjøring 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 næringsvirksomhet for mottakeren, er alt vederlag skattepliktig uten noen nedre beløpsgrense. Om idrettsutøvere, se «Idrett».

### **5.2 Lønn**

Skattefrie selskaper, foreninger og institusjoner som nevnt i skatteloven § 2-32 (1), er fritatt for plikten til å sende inn lønnsoppgave når samlet lønnsutbetaling til en person i løpet av inntektsåret ikke overstiger kr 2000. Når slike utbetalinger ikke er virksomhetsinntekt vil beløp på kr 2000 eller mindre være skattefritt. Overskrides beløpsgrensen, skal hele beløpet lønnsinnberettes og blir skattepliktig i sin helhet.

### **5.3 Trekkfri utgiftsgodtgjørelse**

Trekkfri utgiftsgodtgjørelse med inntil kr 10 000 til dekning av merkostnader ved et medlems innsats eller opptreden for sin organisasjon, kreves ikke lønnsinnberettet. Det samme gjelder trekkfri utgiftsgodtgjøring 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 må det på vanlig måte foretas lønnsinnberetning og ved ligningen vurderes om det foreligger noe overskudd som skal beskattes.

# Skattestedet

*Sktl. §§ 3-1 til 3-4. SSV § 6-2.*

## 1 Innledning

Reglene om hvor en person skal anses skattemessig bosatt i Norge, har betydning for skattestedet, se nedenfor, og for fradragretten for merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, se stikkordene om merkostnader. Reglene om hvor en person er skattemessig bosatt, er samlet under stikkordet «Bosted – skattemessig bosted».

Reglene om hvor et selskap er hjemmehørende er behandlet nedenfor.

## 2 Hovedregel

### 2.1 Generelt

Med skattested menes:

- for forskuddspliktige (personlige skattytere og dødsbo), de(n) kommune(r) som kommuneskatten tilfaller
- for etterskuddspliktige, den kommune skatt av inntekt og formue betales til for vedkommende inntektsår, uavhengig av hvem skatten tilfaller

Hovedreglene om skattested, jf. nedenfor, gjelder uten unntak for utligning av skatt til staten, dvs. fellesskatt og formuesskatt til staten og skatt av personinntekt (toppskatt og trygdeavgift).

Ved kommuneskatteligningen (for personlig skattyter, dødsbo og naturressursskatt for kraftverk) gjelder hovedreglene for så vidt det ikke er lovbestemmelser som fastsetter et annet skattested for enkelte formues- eller inntektsposter, se nedenfor under pkt. 3 «Stedbunden beskatning».

Om hvor ligningen skal utføres, se «Lønnsoppgaveplikt».

## 2.2 Personlige skattytere bosatt i Norge

### 2.2.1 Generelt

Fysiske personer skattlegges som hovedregel i den kommune hvor de er bosatt ved utløpet av 1. november i året forut for inntektsåret. Om hvor en person anses bosatt, se stikkord «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 bosted, 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 kommune hvor vedkommende først bosatte seg eller tok opphold. 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 kommune hvor vedkommende først bosatte seg/tok opphold. Den sist ankomne skattlegges i samme kommune som ektefellen.

#### *2.2.2 Ikke fast oppholdssted, generelt*

Skattestedet for personer som ikke har fast oppholdssted, er den kommune hvor de etter sine øvrige forhold må antas å ha sitt hjem.

#### *2.2.3 Ikke fast oppholdssted, sjøfolk*

Skattestedet for sjøfolk som anses bosatt i Norge, men hvor det ikke kan påvises noe bestemt bosted, er den kommune hvor rederiet har kontor eller hvor rederiet bestyres.

### **2.3 Personlige skattytere ikke bosatt i Norge**

Om skattestedet for skattytere som ikke er bosatt i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» og stikkord «Sokkelarbeidere».

Om skattestedet for aksjegevinst når skattyter har flyttet fra landet (5-årsregelen), se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **2.4 Deltakerlignede selskaper**

Formue i og inntekt av sameie/selskap som deltakerlignes etter nettometoden, skattlegges hos de enkelte deltakere (ansvarlig deltaker/kommandittist/komplementar), og ikke hos selskapet. Se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden». Skattestedet for deltakerne følger av de alminnelige regler ut fra hver av deltakernes forhold.

### **2.5 Aksjeselskaper mv. hjemmehørende i Norge**

#### *2.5.1 Generelt*

For etterskuddspliktige som f.eks. aksjeselskap, samvirkeforetak mv. er skattestedet den kommune hvor hovedkontoret ligger. Hovedkontor er det kontor der selskapets øverste ledelse er. Selskap som ikke har kontor, skattlegges i den kommune hvor bestyrelsen har sitt sete.

Skattestedet for naturressursskatt for kraftverk er likevel de kommuner hvor kraftanlegget ligger.

#### *2.5.2 Flytting av kontor i inntektsåret*

Flytter et aksjeselskap mv. hovedkontoret sitt i løpet av inntektsåret, skattlegges selskapet i den kommune hvor selskapets hovedkontor ligger ved utgangen av inntektsåret.

### **2.6 Dødsbo**

Dødsbo skattlegges i den kommune som avdøde var skattepliktig til etter reglene om bosted i dødsåret i den utstrekning inntekt og formue ikke er undergitt stedbundet beskatning i annen kommune.

### **2.7 Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo**

Konkursbo og gjeldsforhandlingsbo skattlegges der det er hjemmehørende. Dette er normalt bostedskommunen for fysiske personer og hovedkontorkommunen for aksjeselskaper mv.

### **2.8 Selskaper mv. ikke hjemmehørende i Norge**

Om skattestedet for selskaper hjemmehørende i utlandet som er skattepliktige til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a eller b, eller petr.sktl., se sktl. § 3-4 (1).

## **2.9 Spesielle spørsmål**

### **2.9.1 Felles bedrift**

Ektefelles andel i inntekt av felles bedrift anses som vedkommende ektefelles virksomhetsinntekt. Skattestedet for slik inntekt følger de vanlige regler for hver av ektefellene.

### **2.9.2 Stille deltaker**

For stille deltakere gjelder det samme som for deltakere i deltakerlignede selskaper, se ovenfor.

### **2.9.3 Sykepenger**

Sykepenger til næringsdrivende skal alltid beskattes i bostedskommunen, selv om de erstatter stedbunden virksomhetsinntekt.

### **2.9.4 Åndsverksinntekt**

Om skattested ved fordeling av personinntekt av åndsverk, se stikkord «Personinntekt - åndsverk og patenter, fordeling over tre år».

### **2.9.5 Endring av ligning**

Om skattested ved endring av ligning, se stikkord «Endringssak - endring uten klage» og «Endringssak - klage».

## **3 Stedbunden beskatning**

### **3.1 Innledning**

Reglene om stedbunden beskatning av formue og inntekt har bare betydning ved kommuneskatteligningen. Reglene gjelder bare for forskuddspliktige skattytere (personlige skattytere og dødsbo). Reglene om stedbunden beskatning omfatter:

- nettoformue, dvs. stedbundet bruttoformue redusert med forholdsmessig andel av gjeld, se stikkord «Gjeld» og
- nettoinntekt, dvs. stedbundet bruttoinntekt redusert med stedbundne fradrag fullt ut og en forholdsmessig del av gjeldsrenter og andre nøytrale kostnader (fordelingsfradrag), se stikkord «Fordelingsfradrag».

Videre skal det foretas fordeling mellom kommuner av:

- naturressursskatt for kraftverk, se stikkord «Kraftforetak».

### **3.2 Hovedregel**

#### **3.2.1 Generelt**

Følgende poster er undergitt stedbunden beskatning i den kommune 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 næringsvirksomhet).

Om inntekts- og kostnadsføring av gevinst- og tapskonto ved skatteplikt til flere kommuner, se stikkord «Gevinst- og tapskonto».

Når stedbunden personlig næringsvirksomhet flyttes fra en kommune til en annen i løpet av året skal inntekten og fradragene fordeles mellom fraflyttings- og tilflyttingskommunen. Selvangivelse skal leveres til ligningskontoret for både fraflyttings- og tilflyttingskommunen, med mindre kommunene hører under samme ligningskontor.

### *3.2.2 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. Flyttbare kiosker på for eksempel badeplass er ikke fast eiendom eller anlegg dersom de fjernes utenom sesongen. Gevinst ved salg av andelsleilighet beskattes i den kommune hvor eiendommen ligger. Formuesverdier som erstatter fast eiendom kan ikke anses for 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 næringsdrift knyttet til fast eiendom eller anlegg.)

### *3.2.3 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. bli å anse 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, f.eks. er en flytedokk å anse som fast anlegg i et tilfelle hvor dokken er forankret utenfor et mekanisk verksted og varig ment å være en del av verkstedets driftsmidler. Som anlegg regnes ikke skip i havn, karusell og skytebane beregnet på flytting fra sted til sted og spilleautomater som kan stå hvor som helst. En nedgravet oljetank med pumpe er ikke blitt ansett å være fast anlegg, se FIN i Utv.II/109. Det samme gjaldt en større maskin som var leiet ut selv om den var boltet i gulvet, se HRD i Utv. 1980/176.

### *3.2.4 Virksomhet knyttet til fast eiendom eller anlegg*

For at inntekt og formue skal være undergitt stedbunden beskatning, 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 eiendom eller anlegg. Dette kan være eiendomsrett, leierett o.l. Tilknytningen må ikke være for perifer. Således vil rutebilnæring ikke anses tilknyttet en fast eiendom som bare brukes til garasje for bussene. Entreprenørnæring anses ikke stedbundet i den kommune hvor anleggsarbeidet utføres dersom entreprenøren ikke eier eller leier grunn og fører opp anlegget for egen regning.

### *3.2.5 Rettigheter i fast eiendom*

Om skattestedet for rettigheter i fast eiendom, se stikkord «Representasjon».

### *3.2.6 Kontor, generelt*

Personlige skattytere undergis bare stedbundet skattlegging av virksomhet på grunnlag av at den er knyttet til kontor 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 nedenfor under pkt. 4 «Spesialbestemmelser om stedbunden beskatning».

### *3.2.7 Kontor, sykehusleger*

Overordnede leger, dvs. overlege, assisterende overlege, avdelingsleger samt spesialleger, kan ha rett til å drive egen privatpraksis. Også når denne praksis drives fra kontor stillet til disposisjon av sykehuset, vil betingelsene være til stede for stedbundet skattlegging av virksomhetsinntekten i kontorkommunen. I så fall vil det være naturlig å regne med virksomhetsinntekt ved deltakelse i poliklinikkjeneste 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.

### *3.2.8 Kontor, turnuskandidat hos distriktsleger*

Turnuskandidater i kommunehelsetjenesten har vanligvis fastlønnsordning. Har kandidaten inntekt av næringsvirksomhet i tillegg, vil denne være undergitt stedbundet skattlegging i kontorkommunen.

### *3.2.9 Legevaktkjøring*

Legevaktkjøring alene oppfyller ikke vilkårene for kontormessig tilknytning.

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 kontor hvor privatpraksisen holder til, må denne kjøringens tilknytning til kontoret vurderes konkret.

Det antas at den enkelte leges legevaktkjøring alene normalt ikke vil oppfylle kravene til kontortilknytning når det gjelder lokaler som stilles til rådighet for den til enhver tid vakthavende lege. I disse tilfellene må tilknytningen vurderes i forhold til den enkelte leges virksomhet, og ikke i forhold til legevaktkjøringen som en felles virksomhet.

## ***3.3 Forholdet mellom stedbunden inntekt av fast eiendom og inntekt av næringsvirksomhet***

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 stedbundet (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 kan eiendomskommunen skattlegge utleieinntekt og fordel ved privat bruk av eiendommen.

Gir bruken av eiendommen ikke grunnlag for stedbundet virksomhetsinntekt, kan eiendomskommunen skattlegge en nettofordel ved den næringsdrivendes bruk av eiendommen i virksomheten. Dette kan gjelde f.eks. administrasjonsbygg og bedriftshytter. Nettofordelen skal komme til fradrag ved kommuneskatteligningen av virksomhetsinntekten i den kommune virksomheten for øvrig beskattes.

## **4 Spesialbestemmelser om stedbunden beskatning**

### ***4.1 Produksjon av varer***

For personlig virksomhet som består i omsetning av egne tilvirkede varer, skal formue i beholdningen av råstoffer, halvfabrikata og ferdigvarer, skattlegges i tilvirkningskommunen.

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 videreføring av et vareslag til et annet, men også den såkalte «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 kostnader som direkte knytter seg til produksjonen og salget.

Generalomkostninger vil ikke alltid kunne fordeles mellom samtlige kommuner på samme måte og på samme grunnlag som gjeldsrenter og andre fordelingsfradrag. Ofte vil en være henvist til andre fordelingsnøkler, hvor en bl.a. vil kunne ha støtte i beregninger og regnskaper som skattyteren selv legger frem. I noen tilfeller vil fordelingen av generalomkostninger måtte foretas på et rent skjønnsmessig grunnlag.

#### ***4.2 Omsetning fra lager i annen kommune av produserte varer***

Selger personlig næringsdrivende egenproduserte varer enten fra lageret eller leverer fra dette som et naturlig ledd i omsetningsopplegget, blir 1/10 av inntektene av de produserte og omsatte varer å skattlegges i lagerkommunen. Derimot vil lager som bare er et internt oppsamlingssted ikke betinge stedbunden skattlegging. Det samme gjelder et lager som bare er midlertidig oppbevaringssted for allerede solgte varer (transportlager). Fyller lageret betingelsene for øvrig, får lagerkommunen sin andel av inntekten selv om det ikke slutes noe salg direkte fra lageret. Inntekten av de 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 den samlede 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 (4) er uttømmende. Lagerkommunen kan ikke i tillegg skattlegge verdien ved bruk av lagerlokale som bedriften eier. Når virksomheten har sitt kontor i eget bygg, vil kontorkommunen kunne inntektsbeskatte netto inntekt av bygget inklusive egen kontorleie. Den inntekt som skal fordeles mellom produksjons- og lagerkommunen vil da måtte reduseres med den beregnede kontorleie.

##### ***4.2.1 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.

#### ***4.3 Lagring/omsetning av petroleum o.l.***

Når et deltakerlignet selskaps virksomhet består i lagring og omsetning av petroleum e.l. skal 1/3 av inntekten gå til selskapets kontorkommune og 2/3 til den eller de kommuner hvor det er lager. Mellom lagerkommunene fordeles inntekten i forhold til uttatt varemengde fra lagrene i løpet av året. Lagerbeholdningene formuesbeskattes i de respektive lagerkommuner. Har deltakerlignet selskap også andre virksomheter foretas skattlegging av disse etter skattelovens ordinære bestemmelser.

#### ***4.4 Kraftforetak***

Om skattested for kraftforetak, se stikkord «Kraftforetak».

## **5 Fordelingstvist**

Om tvist mellom kommunene ved skattlegging av deler av formue eller inntekt i forskjellige kommuner, se lignl. § 11-3.

# **Skogbruk**

- *Sktl. § 4-11 (2), § 8-2, § 14-6 (5), § 14-7 (3) og § 14-81.*
- *FSFIN § 8-2.*
- *Takseringsreglene § 3-1-1 «Skogbrukseiendommer», § 3-2-5 «Fordel ved egen utnytting av jakt på elg, reinsdyr og hjort» og § 3-2-6 «Verdi av eget brensel».*
- *Forskrift av 14. november 1989 nr. 1211 for taksering og verdsetting av skog (lignl.).*
- *Sk. melding nr. 18 1989 i Utv. 1989/941.*

## **1 Generelt**

### ***1.1 Skogbruksnæring***

Hvorvidt skogbruk som ikke hører til jordbruk skal anses som næringsvirksomhet, vurderes etter de vanlige regler, se stikkord «Næringsvirksomhet - 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 næringsvirksomheter. Skog som hører til jordbruk skal alltid anses som næringsvirksomhet når jordbruket anses som næringsvirksomhet, enten som egen næringsvirksomhet eller som en del av jordbruksvirksomheten.

### ***1.2 Avgrensning mot husbehovsskog***

Skog som hører til jordbruk, og som dekker mer enn gårdens behov, skal lignedes som egen næringsvirksomhet etter reglene nedenfor om skogbruk.

Inntekt av skog som hører til jordbruk, men bare er tilstrekkelig til å dekke gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og mindre reparasjoner, skal ikke lignedes etter reglene om skogbruk. Inntekten av slik husbehovsskog lignedes 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 stikkord «Jordbruk - allment».

Om overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog, se nedenfor under pkt. 16.3 «Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog».

## **2 Regnskapsregler**

### ***2.1 Generelt***

Det er ny regnskapslov fra og med 1999. Lignl. kap. 5 er formelt opphevet. Næringsdrivende innen jordbruk, skogbruk mv. kan etter overgangsbestemmelsene likevel inntil videre velge å fortsatt føre regnskap/noteringer etter tidligere bestemmelser i lignl. kap. 5, jf. forskrift av 16. desember 1998 nr. 1235 (rl.) Se om disse bestemmelser i Lignings-ABC for 1998 s 874 flg.

Se for øvrig om regnskapsplikt i stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

## **3 Revisjonsplikt**

Om revisjonsplikt, se stikkord «Regnskap - revisjon».

#### **4 Næringsoppgave mv.**

Alle som driver særskilt lignet skog plikter å levere næringsoppgave. Dette gjelder skog som gir mer enn tilstrekkelig til gårdens behov for brensel, gjerdematerialer og til mindre reparasjoner. Om husbehovsskog se foran under pkt. 1.2 «Avgrensning mot husbehovsskog».

SKD har fastsatt næringsoppgave for skogbruk (RF-1011). Se nedenfor om adgang til å bruke «Næringsoppgave 1» (RF-1175). Om adgang til å innsende datautskrift som erstatning for næringsoppgave, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold». Det fastsatte næringsoppgaveskjemaet skal brukes også om skogbruket er en del av et større foretak. Det er utarbeidet en felles rettledning til næringsoppgavene for jordbruk og skogbruk (RF-1008).

Sammen med næringsoppgaven skal det leveres et tilleggsskjema (RF-1012), som må anses som en del av næringsoppgaven.

Videre skal jord- og skogbrukere som foredler skogsvirke for salg, levere fastsatt næringsoppgave for dette (RF-1180).

Foretaket har ikke plikt til å levere avskrivningsskjema for avskrivbare driftsmidler i skogbruket, da næringsoppgaven gir tilstrekkelige opplysninger.

Aksjeselskap må alltid levere «Næringsoppgave 2» (RF-1167) og «Avskrivningsskjema» (RF-1084). Aksjeselskaper som driver skogbruk skal i tillegg enten levere nytt «Tilleggsskjema for næringsdrivende som driver jordbruk/gartneri og/ eller skogbruk, reindrift, pelsdyrnæring» (RF-1177) eller den særskilte næringsoppgaven for skogbruk (RF-1011) med tilleggsskjema (RF-1012). Enmannsforetak og deltakerlignet selskap innenfor skogbruk kan ved innlevering av selvangivelse/selskapsoppgave for inntektsåret 2002 velge om de vil nytte «Næringsoppgave for skogbruk» (RF-1011) med tilleggsskjema (RF-1012) eller «Næringsoppgave 1» (RF-1175) med nytt «Tilleggsskjema for næringsdrivende som driver jordbruk/gartneri og/ eller skogbruk, reindrift, pelsdyrnæring» (RF-1177). Velger skattyter å bruke «Næringsoppgave 1» må «Avskrivningsskjema» (RF-1084) leveres.

#### **4.1 Kjøp på rot**

Foretak som kjøper skog på rot (for uthogst), anses ikke å drive skogbruksnæring, og skal ikke levere den særskilte næringsoppgaven for skogbruk for denne næringsvirksomheten.

#### **5 Selskapsoppgave og deltakeroppgave**

For ansvarlig selskap, driftsfellesskap mv. som skal deltakerlignes etter nettometoden, herunder indre selskaper, skal det leveres «Selskapsoppgave for ansvarlige selskap mv 2002» (RF 1215) og «Selskapets oppgave over deltakerens formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1233). Hver enkelt deltaker skal levere «Deltakerens oppgave over egen formue og inntekt i ansvarlige selskaper mv.» (RF-1221). Se for øvrig stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

#### **6 Kostprisoppgave**

Ved kjøp eller annen overtakelse av skogbrukseiendom (ev sammen med jordbrukseiendom), skal den nye eier innen selvangivelsesfristens utløp for det første eieråret levere kostprisoppgave (RF-1013). Kostprisoppgave skal også leveres ved tilkjøp av skogbrukseiendom. Sammen med kostprisoppgaven skal det følge kopi av kjøpekontrakt, skjøte, føderådskontrakt eventuelt skifteoppgjør, melding til skattefogden om arv eller gave, eventuelt oppgave fra skattefogden om avvikende verdsettelse. Kostprisoppgaven skal vise

Samlet kostpris og fordeling på de ulike aktivaposter. Skogavgiftsmidler 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 kostpris som fremgår av kostprisoppgaven, skal danne grunnlag for den nye eiers fordeling på de enkelte eiendeler ved næringsvirksomhetens begynnelse. Det vises til rettledningen til kostprisoppgaven (RF-1014).

Kostprisen skal fordeles forholdsmessig på de ulike aktivaposter etter omsetningsverdien.

Ligningsmyndighetene skal ta standpunkt til fordelingen.

Ved fordelingen skal en være oppmerksom på at skogsveier ikke kan føres opp på den nye eiers hånd med høyere beløp enn det som eventuelt gjenstod uavskrevet på den tidligere eiers hånd. Uavskrevet rest på skogsveier anlagt før 1.1.1983 må i tilfelle tas av den samlede kostpris for skogen og avskrives etter det lineære systemet med samme årlige avskrivningsbeløp som hos den tidligere eier. Skogsveier anlagt etter 1.1.1983 skal inngå i kostpris for skog og grunn og kan ikke aktiveres særskilt.

### **6.1 Kostpris**

Om kostpris, det vil si kjøpers inngangsverdi ved ervervet, se «Inngangsverdi».

## **7 Skattestedet**

For forskuddspliktige er formue i og inntekt av skogbruk gjenstand for stedbunden skattlegging i det distrikt hvor eiendommen ligger, jf. sktl. § 3-3 (2) bokstav f. Skogavgiftsmidler som overføres til investering i skog i annen kommune, tas til inntekt der. Se for øvrig stikkord «Skattestedet».

## **8 Formue i særskilt lignet skog**

### **8.1 Skogverdi**

Formue i særskilt lignet skog settes til den verdi skogen har som varig inntektskilde ved rasjonell skjøtsel og drift. Ved verdsettingen skal det tas hensyn til skogens areal, beliggenhet, driftsforhold, kubikkmasse, dimensjonsfordeling og tilvekst. Ved verdsettingen tas særskilt i betraktning omstendigheter som ellers er av betydning for eiendommens verdsetting, så som tomteverdi e.l., se nedenfor. SKD har fastsatt forskrift av 14. november 1989 for taksering og verdsetting av skog. Formuesverdi av skog (grunn med påstående trær) skal fastsettes med utgangspunkt i tilveksten på følgende måte:

- totaltilvekst minus svinn og avfall = nettotilvekst (om bruksretter, hogstrett, se nedenfor)
- nettotilvekst x bruttopris per kubikkmeter for tømmeret = nettotilvekstens bruttoverdi
- nettotilvekst x kostnader per kubikkmeter = omkostninger ved å drive fram tilveksten. Om kostnader, se nedenfor
- bruttoverdien minus omkostningene = nettoverdien av tilveksten
- nettoverdien x 8 (skogfaktor) utgjør skogverdien til formuesbeskatning.

### **8.2 Skogfaktor**

Skogverdien finnes ved kapitalisering etter kapitaliseringsfaktor 8; kalt skogfaktor. Skogfaktoren vedtas av SKD, og er bindende for ligningsmyndighetene.

### **8.3 Bygninger**



Skogkoie mv. som i hovedsak nyttes i skogdriften verdsettes ikke særskilt, men inngår i den beregnede verdien av skogen, se ovenfor. Skogkoier bør bare unntaksvis godkjennes som driftsmiddel i skogbruket.

Verdi av våningshus på rene skogeierdommer, fritidsboliger mv. beregnet for eget bruk eller utleie, kommer som særskilt tillegg til skogverdien.

#### **8.4 Sandtak, steinbrudd mv.**

Verdi av sandtak, steinbrudd, torvtak mv. kommer som særskilt tillegg til skogverdien.

#### **8.5 Elg- og hjortejakt**

Verdi av elg- og hjortejakt kommer som et særskilt tillegg til skogverdien. Av praktiske grunner formuesbeskattes verdi av slik jakt bare hvis skogeieren har så stort skogareal innen kommunen at det selvstendig ville gitt fellingstillatelse til minst ett dyr etter arealnormene i kommunen. Viltnemnda kan gi opplysninger om kravet til arealstørrelse og gitte fellingstillatelser.

SKD har i takseringsreglene fastsatt verdien av fordel ved egen utnytting ved jakt. Den samme verdien legges til grunn ved kapitaliseringen. Denne verdien multipliseres med skogfaktoren. Den samme verdien skal legges til grunn ved formuesligningen, selv om retten leies bort.

#### **8.6 Fiske**

Verdi av fiske som er av noe omfang, kommer som et særskilt tillegg til skogverdien. Bortleieverdien multipliseres i så fall med skogfaktoren.

#### **8.7 Bortfestede tomter**

Verdien av tidsbegrensede bortfestede tomter kommer som et særskilt tillegg til skogverdien, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

#### **8.8 Maskiner og redskaper**

Formuesverdien settes for driftsløsøre til saldoverdien ved utgangen av inntektsåret. Denne verdien kan fravikes dersom skattyteren påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn gruppenes saldoer.

#### **8.9 Lager av skogsvirke**

Lager av skogsvirke ved årets slutt, herunder ved, verdsettes til tilvirkningsverdi, se stikkord «Varebeholdning». Mengden ved på lager ved årsskiftet oppgis i kbm.

Verdien av eierens eget arbeid tas ikke med.

#### **8.10 Lager av innkjøpte varer**

Innkjøpte varer, f.eks. kunstgjødsel, drivstoff mv. som ligger på lager ved inntektsårets utgang, skal medtas som formue til anskaffelseskost eksklusive merverdiavgift.

#### **8.11 Skogavgift**

Skogavgift som står inne på konto hos skogetaten, er en betinget fordring som ikke skal medtas særskilt som formue.

#### **8.12 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 tilfelle medtas også jakt- og fiskerettigheter.

### ***8.13 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlag***

Om økning av formuesverdi der det er fastsatt høyere kapitalavkastningsverdi, se stikkord «Formue» under pkt. 6.2 «Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget».. Ved formuesligningen kan verdien av skog ikke settes høyere enn skogverdien utarbeidet etter retningslinjene nedenfor. Heller ikke for varelager foretas slik samordning.

## **9 Fremgangsmåten ved fastsettelse av skogverdien**

### ***9.1 Sakkyndig vurdering***

Ligningsmyndighetene er bundet av sakkyndig vurdering av skogen utført i overensstemmelse med forskrift av 14. november 1989 nr. 1211 for taksering og verdsetting av skog (lignl.), for så vidt gjelder:

- areal
- kubikkmasse
- dimensjonsfordeling
- tilvekst.

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 Takst mangler***

Når takst mangler, vil det som regel være tilstrekkelig å skjønne over netto nyttbar tømmer tilvekst. Fastsettelsene vil være så usikre at det har liten hensikt å ta særskilt hensyn til svinn, avfall mv. Det må skilles mellom skurtømmer og massevirke av gran og furu og eventuelt lauvtrær. Ved verdsettingen er det forventet sortimentsfordeling i hogstkvantumet i årene fremover som skal legges til grunn.

### ***9.3 Særskilt om driftsplantakster***

Driftsplanens tilvekstoppgaver bør kunne legges til grunn ved formuesverdsettingen, dersom denne er fremlagt.

### ***9.4 Vern av skog***

Ved midlertidig vern reduseres ikke skogens formuesverdi. Når det foreligger endelig vedtak om vern, reduseres formuesverdien skjønnsmessig i forhold til hvor omfattende restriksjonen på skogen er.

### ***9.5 Fradrag i bruttoverdien for driftskostnader***

Det er ligningsmyndighetene som vurderer bruttoprisene og driftskostnadene. Ved denne vurderingen tas hensyn til de bruttopriser og driftskostnader som SKD gir veiledning om. Bruttoprisene fastsettes på grunnlag av sortimentsfordelingen som ventes i hogstkvantumet i årene fremover. Driftskostnadene settes i samsvar med de satser som tariffene for skogarbeid foreskriver, medregnet nødvendige vanskelighetstillegg og andre tariffmessige tillegg. Utfører skogeieren hogst og kjøring selv, skal kostnadene ansettes til det som vanligvis betales i distriktet.

## **10 Revisjon av skogverdiene**

### **10.1 Generell revisjon**

Ved ligningen for inntektsåret 2002 skal skogverdiene normalt beholdes uendret på samme nivå som for 2001.

### **10.2 Individuelle revisjoner**

Det skal likevel foretas revisjon utenom de år generell revisjon er bestemt for de skoger som har fått verdien vesentlig endret på grunn av:

- frasalg
- tilkjøp
- endrede driftsforhold (f.eks. etter veibygging)
- naturskader.

Ved enkeltrevisjoner skal de retningslinjer som er gitt av SKD ved den siste generelle revisjonen, legges til grunn for så vidt gjelder brutto tømmerpriser, driftskostnader m.v., når det er korrigert for forenklet revisjon. Det er ikke adgang til å bygge på de faktiske priser og driftskostnader som gjelder i det år enkeltrevisjonen foretas.

## **11 Tidfesting av inntekter og kostnader**

### **11.1 Generelt**

Etter hovedregelen skattlegges:

- foretak med full regnskapsplikt; det året inntekten er opptjent og kostnadene kommer til fradrag det året de er pådratt, selv om betalingen skjer senere (regnskapsprinsippet)
- foretak med begrenset regnskapsplikt; det året foretaket har fått en ubetinget rett til inntekten, eller har en ubetinget plikt til å dekke en kostnad, selv om betalingen skjer senere (realisasjonsprinsippet).

I tillegg skal det ved fastsettelsen av inntekten tas hensyn til særreglene i skatteloven, f.eks. i sktl. § 14-5 og § 14-30 flg., se stikkordene «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

I praksis vil tidfestingen for foretak med full og med begrenset regnskapsplikt, supplert med særreglene i sktl. § 14-5, oftest være sammenfallende.

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. (som ikke er levert), slik det fremgår av statussammendraget.

Skog på rot inngår ikke i varelageret.

Om skogavgift, se nedenfor.

Om skattepliktig gevinst ved realisasjon av fast eiendom og varige driftsmidler som ikke kan avskrives, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

### **11.2 Leveringssalg**

Skogsvirke som er solgt på vanlige leveringsvilkår, skal tas til inntekt det året det blir levert, selv om oppgjøret foretas det etterfølgende år. Virket anses levert senest når det er målt og/eller merket.

### **11.3 Rotsalg**

Tømmer solgt på rot etter forutgående blinking (eller tilsvarende individualisering), anses for levert i det året rotkontrakten er inngått uansett om tømmeret er avvirket eller ikke. Hvis blinking er foretatt etter at kontrakten om salg ble opprettet, anses leveringen for å ha skjedd først ved blinkingen.

Det er uten betydning om tømmeret skal verdsettes etter blinkeliste eller om det først skal verdsettes etter offentlig måling i fremdrevet stand.

Etteroppgjør på rotkontrakt inntektsføres i avregningsåret.

Salg av tømmer på rot til den som samtidig kjøper skoggrunnen, kan ikke godtas som ordinært rotsalg.

### **11.4 Statusverdi av tømmer som ikke er levert**

Tømmer som er avvirket, men ikke levert innen årets utgang, skal statusføres med tilvirkningsverdi som settes til påløpte driftskostnader, se stikkord «Varebeholdning». Verdi av eierens eget arbeid tas ikke med.

### **11.5 Ekstraordinær hogst ved naturskade/fordeling av inntekt**

#### **11.5.1 Generelt**

Når skattyteren må foreta ekstraordinær hogst ved naturkatastrofe som f.eks. brann, vindfall, billeskader, kan han søke om at nettoinntekten ved denne hogsten, inklusive eventuell erstatning, fordeles til skattlegging over flere år enn normalt.

FIN har delegert avgjørelsesmyndigheten i slike saker til Skattedirektoratet, men i forbindelse med større stormskader er avgjørelsesmyndigheten i enkelttilfeller delegert til de lokale ligningsmyndighetene. Ligningsmyndighetene i de aktuelle kommuner blir gjennom fylkesskattkontoret gjort kjent med hvilke saker ligningskontoret kan avgjøre på egen hånd etter retningslinjene i Riksskattestyrets rundskriv nr. 465/avd I i Utv. 1970/527 med senere endringer.

For øvrige skader må det søkes til Skattedirektoratet om fordeling.

#### **11.5.2 Søknad**

I skadesaker som kan avgjøres av ligningsnemnda, må skogeieren innen selvangivelsesfristen for det år han har levert det skadde kvantumet søke om fordeling. 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.

#### **11.5.3 Minstekvantum**

Betingelsene for at fordeling kan innvilges er at det samlede skadde kvantum er på minst 300 kubikkmeter. Er den nyttbare tilvekst før skaden over 100 kubikkmeter, skal det skadde kvantum utgjøre minst 3 års tilvekst.

#### *11.5.4 Fordelingen*

Når betingelsene for fordeling er til stede, skal nettoinntekten av den ekstraordinære hogsten 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 tatt opp til beskatning.

#### *11.5.5 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 skoger 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 2 års tilvekst. Disse retningslinjer skal legges til grunn både for nye og gamle skader.

Det er ikke samme begrensninger ved stormskader.

For at ikke rene småbeløp skal forlenge fordelingstiden, skal det minst tas til inntekt kr 10 000 av det godtatte fordelingsbeløp selv om dette vil føre til en kortere fordelingsperiode enn 10 år.

#### *11.5.6 Realisasjon/dødsfall 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 ansettelsen av skogens årsinntekt, er skattyteren forpliktet til å ta med hele det gjenstående beløp som årsinntekt i det siste hele inntektsår som han eier skogen. Tilsvarende gjelder ved dødsfall. Før fordeling av inntekten innrømmes, må skattyteren gi erklæring om at dette vilkår godkjennes.

Dette gjelder også ved dødsfall - bortsett fra de tilfeller der skogen blir drevet videre av avdødes ektefelle eller av enearving. Driver gjenlevende ektefelle eller enearving skogen videre, kan det godtas at inntektsføringen fortsetter hos den som har overtatt på samme vilkår som hos avdøde.

## **12 Gevinst ved realisasjon**

### **12.1 Fast eiendom**

Om gevinst ved realisasjon av skogbrukseiendom, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløssøre mv.».

Salg av påstående skog sammen med grunnen behandles som salg av fast eiendom. Dette gjelder uansett eierform. Innstående skogavgiftsmidler følger skogen ved realisasjon.

### **12.2 Rettigheter**

Om gevinst ved salg av rettigheter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

### **12.3 Tømmer på rot**

Inntekt ved salg av tømmer på rot behandles som skoginntekt.

## **13 Ekspropriasjon**

### **13.1 Generelt**

Om ekspropriasjon av grunn mv., se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløsøre mv.».

### **13.2 Kraftledningsgate**

Gevinst ved engangserstatning for retten til å anlegge kraftledningsgate i skog er skattepliktig etter sktl. § 5-1 (1) da dette anses som en stiftelse av varig rettighet i fast eiendom. Dette gjelder ikke i den utstrekning gevinsten faller inn under unntaket i sktl. § 9-3 (6), og likevel ikke er skattepliktig etter § 9-3 (7), se også stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

#### *13.2.1 Erstatning for skader i anleggsperioden*

Erstatning for skader i anleggsperioden vil være skattepliktig når den skal dekke et inntektstap eller økte kostnader.

#### *13.2.2 Erstatning for bruk av veier mv.*

Erstatning for bruk av skogveier mv. under anlegg og vedlikehold av kraftlinje mv., er skattepliktig inntekt. Engangserstatning for stetsevarig rett til bruk er skattepliktig i utbetalingsåret, jf. Sktl. § 9-2 (2).

#### *13.2.3 Erstatning for varig verdiforringelse*

Erstatning for vanskeliggjort skogdrift i nærheten av kraftgaten, kantskade, fare for vindfall mv., må betraktes som ulempeserstatning. Erstatningsbeløpet anses skattefritt i utbetalingsåret når det er gitt som engangserstatning, og brukes til nedskrivning av kostprisen på grunnen.

#### *13.2.4 Skogbestandet overtas av eksproprianten*

Overtar eksproprianten skogbestandet i forbindelse med avståelse av bruksrett til grunnen, blir den del av erstatningen som gjelder den påstående skog å anse som skoginntekt (rotsalg), jf. HRD i Utv. 1970/497.

Når erstatningen ikke fremgår direkte av skjønnet, kan det vederlag som skal skattlegges, beregnes ut fra den skogavgift som skjønnet har fastsatt. En kan vanligvis legge til grunn at skogavgiften er 10 pst. og på dette grunnlag regne seg fram til tømmerets bruttoverdi. Herfra trekkes de direkte driftskostnader som en mener vil kunne 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 ovenfor under pkt. 18.6.1 «Rotsalg». 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 også når eksproprianten neddemmer grunnen og denne blir ubrukelig for eieren, se HRD i Utv. 1971/288.

#### *13.2.5 Skogbestandet overtas ikke av eksproprianten*

Når skogbestandet ikke overtas av eksproprianten, vil skogeieren foreta utdrift med salg for egen regning. Inntekten vil da bli å anse som vanlig skoginntekt. Det har ingen betydning for skatteplikten om en del av denne inntekten skriver seg fra ikke hogstmoden skog.

## **14 Skattlegging av skogoppgjør ved jordskifte**

Overføring av skoggrunn ved jordskifte etter lov av 21. desember 1979 nr. 77 (jordskifteloven) anses ikke som realisasjon.

Ved jordskifte vil grunneieren etter skiftet normalt ha et eget areal som representerer den samme grunnverdi som før skiftet. Når det gjelder skifte av grunnen tas det ikke hensyn til påstående skog, men denne blir taksert og verdiberegnet før og etter skiftet.

Verdien av den stående masse som en grunneier hadde før skiftet, og verdien av den stående masse på det areal han blir eier av etter skiftet, vil nesten alltid være forskjellig. Det vil av denne grunn være nødvendig å foreta et oppgjør mellom grunneierne.

Hvis vederlaget for avgitt skog (stående masse) blir utlignet ved kontanter, vil vederlaget ikke kunne 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 som vederlag får en hogstrett, skal han skattlegges av inntekten fra hogsten. Dette gjelder enten hogstretten gis i den skog han har måttet avgi eller i en annen skog.

### **14.1 Omkostninger**

Omkostninger ved jordskifte kan kostnadsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.

## **15 Salg av driftsmidler**

Om salg av driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

## **16 Gjennomsnittsligning**

### **16.1 Generelt**

Som hovedregel skal inntekt av skogbruk (bortsett fra husbehovskog) fastsettes til det beløp som utbyttet har utgjort i gjennomsnitt for de fem kalenderår som sist har gått.

Gjennomsnittsligning skal alltid foretas når skogeiere har drevet skognæringen (eid skogen) i åtte hele inntektsår/kalenderår. Gjennomsnittsligning kan likevel kreves påbegynt når skattyteren har drevet skogen i minst to hele kalenderår. Slikt krav må være fremsatt innen selvangivelsesfristens utløp det år gjennomsnittsligningen kreves påbegynt.

Hvis skog overdras i løpet av inntektsåret, skal inntekten for dette året holdes utenom gjennomsnittsberegningen både for den gamle og den nye eier. Dette gjelder også for tilkjøp av skog ved utvidelse av skogeiendom.

Om gjennomsnittsberegning av personinntekt i skogbruket, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

### **16.2 Deltakerlignet selskap**

For skogsameie som deltakerlignes etter nettometoden må nettoinntekten i sameiet fordeles på sameierne før gjennomsnittsberegning. jf. rettledningen til skjema for beregning av personinntekt post 2. Nettoen må fordeles mellom inntekter som kan gjennomsnittlignes og inntekter som ikke kan gjennomsnittlignes. Gjennomsnittsligning gjennomføres separat hos hver deltaker. Oppstart av gjennomsnittsligning bedømmes i forhold til deltakerens ervervstidspunkt for andel i skogsameiet.

Arbeidsgodtgjørelse til deltakere i skogsameie går inn i gjennomsnittsberegningen.

### **16.3 Overgang fra husbehovsskog til særskilt lignet skog**

Hvis det under ligningsbehandlingen viser seg at en tidligere husbehovsskog må tas opp til særskilt ligning som skogbruk, skal følgende fremgangsmåte nyttes:

- Kommer en til at skogen har 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 gjennomsnittsligningen skal påbegynnes.

### **16.4 Uinnskrenket bruksrett**

En skogeier som overdrar sin skogeiendom til f.eks. barn, men forbeholder seg uinnskrenket bruksrett til skogen, skal fortsatt gjennomsnittslignes for all skoginntekt, da uinnskrenket bruksrett i denne relasjon likestilles med eiendomsrett. Den nye «eier» vil ikke bli betraktet som skogeier i relasjon til reglene for gjennomsnittsligning.

Overfører skogeieren uinnskrenket bruksrett til barn, men beholder eiendomsretten, er det barnet som skal lignes for skoginntekt. 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.

### **16.5 Tilkjøp eller arv av skog**

Eier skattyteren annen gjennomsnittslignet skog fra før i samme kommune, og det samlede skogareal etter tilkjøpet utgjør en driftsenhet, vil inntekten for det første hele kalenderår av tilkjøpt eller arvet skog komme med til gjennomsnittsligning. Overskuddet fremkommer da under ett for den samlede driftsenhet.

Det samme kan en oppnå selv om den nye skogen ligger i annen kommune, dersom de to eiendommene drives som en felles driftsenhet. Det samlede overskudd må imidlertid fordeles til stedbunden beskatning. Gjennomsnittsberegningen må i slike tilfelle utføres slik at kjøperen blir tildelt 4 null-år for skogen i den nye kommunen.

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 tilleggsskogen.

### **16.6 Overdragelse til barn**

Ved overdragelse av hel skogeiendom fra foreldre til barn skal gjennomsnittsligningen hos foreldrene avbrytes. Dette gjelder også om barnet er under 20 år. Dette gjelder uansett om overdragelsen er skjedd mot vederlag, om det er overføring uten vederlag eller arv som er falt. 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 under ett med foreldrene, er det barnets inntekt beregnet på ovennevnte måte som skal tillegges foreldrenes inntekt og lignes på deres hånd.



### ***16.7 Kjøp av skog på rot***

Inntekt som skrives seg fra skogvirke som er kjøpt på rot er ikke gjenstand for gjennomsnittsligning.

## **17 Opphør av gjennomsnittsligning**

### ***17.1 Hovedregel for opphør***

#### *17.1.1 Generelt*

Når en skattyter som har vært gjennomsnittslignet for skog, overdrar skogen til andre, skal gjennomsnittsligningen opphøre. Det samme gjelder dødsbo som skiftes. Om unntak, se nedenfor.

#### *17.1.2 Skog i flere kommuner*

Har skattyteren skog i flere kommuner blir spørsmålet om avbrudd av gjennomsnittsligning å avgjøre særskilt for hver enkelt kommune.

#### *17.1.3 Overdragelse til barn*

Avbrudd i gjennomsnittsligningen skal også foretas når foreldre overdrar hele sin skog til barn selv om barna er under 20 år.

#### *17.1.4 Konkurs*

Åpning av konkurs avbryter gjennomsnittsligningen. I tilfelle avbruddsligning blir den å foreta på konkursdebitors hånd.

#### *17.1.5 Snauhogst*

Foretar skogeieren snauhogst for å bruke arealet til andre formål enn skognæring, og han ikke lenger sitter igjen med skog i samme kommune som gir mer enn til husbehov, skal gjennomsnittsligningen for denne kommune opphøre.

### ***17.2 Unntak fra avbrudd***

Gjennomsnittsligningen avbrytes ikke dersom:

- selgeren fortsatt har igjen skog i kommunen som gir mer enn til husbehov, se ovenfor
- selgeren forbeholder seg en uinnskrenket bruksrett til hele eller en del av skogen og denne retten gir mer enn til husbehov
- driften av skogen fortsetter for et dødsbos regning
- avdøde etterlater seg ektefelle som blir sittende i uskiftet bo
- boet overdras udelt til enarving (gjelder også testamentarving), og denne ikke krever å bli lignet for seg.

### ***17.3 Gjennomføring av avbruddsligning***

Dersom summen av de faktiske skoginntekter de siste fire hele inntektsår, overstiger summen av de gjennomsnittslignede beløp for de samme fire år med minst kr 15 000, skal det foretas endring av ligning av hele differansen. Endringen gjennomføres for hvert av årene hvor årssinntekten overstiger gjennomsnittsinntekten. Er forskjellen mindre enn kr 15 000 blir det ingen endring av ligning.

Hvis skoginntekten ikke har vært gjennomsnittslignet i fire år, gjelder tilsvarende regler for det antall år som skogen har vært gjennomsnittslignet. Det er en forutsetning for å kunne foreta avbruddsligning at summen av de faktiske skoginntekter for de aktuelle årene er positiv.

Det er bare når det er anvendt tilleggsskatt at det skal beregnes renter ved endring av ligning. Derfor blir det ikke rentetillegg etter ligningsloven. Det skal likevel svares rentetillegg etter skattebetalingsloven i forbindelse med skatteavregningen.

Hvis summen av gjennomsnittslignede beløp er større enn summen av de faktiske inntekter, skal det ikke foretas endring av ligningene til skattyterens gunst.

#### *17.3.1 Sameie*

Ved sameie skal spørsmålet om avbruddsligning og gjennomføringen av denne behandles særskilt for hver sameier når vedkommende realiserer sin sameiedel.

Dersom en skogeier realiserer både eneid skog og sameieskog, vurderes spørsmålet om avbruddsligning individuelt for hver enhet.

#### *17.3.2 Tømmer - beholdningsverdi ved avbrudd*

Når skognæringen opphører, enten i løpet av året eller ved årets slutt, skal tømmerbeholdningen ansettes til tilvirkningsverdien på vanlig måte, se stikkord «Varebeholdning».

#### *17.3.3 Eksempel på avbruddsligning*

	<i>Årsinntekt (faktisk inntekt)</i>	<i>Gjennomsnittsinntekt</i>	<i>År med høyere årsinntekt enn gjennomsnittsinntekt</i>
<i>År 1</i>	<i>30 000</i>	<i>25 000</i>	<i>5000</i>
<i>År 2</i>	<i>12 500</i>	<i>23 500</i>	
<i>År 3</i>	<i>13 400</i>	<i>18 200</i>	
<i>År 4</i>	<i>54 500</i>	<i>25 200</i>	<i>29 300</i>
<i>Sum siste fire år</i>	<i>110 400</i>	<i>91 900</i>	<i>34 300</i>
<i>Differanse til skattlegging</i>		<i>18 500</i>	

*Differansen, kr 18 500, skal fordeles forholdsmessig til beskatning ved endring av ligning for de år de faktiske inntekter er større enn gjennomsnittsinntekten, altså:*

$$\begin{aligned} \text{År 1 } 18\,500 \times 5000 &= 2697 \\ &34\,300 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{År 4 } 18\,500 \times 29\,300 &= 15\,803 \\ &34\,300 \end{aligned}$$

## **18 Inntekter/kostnader (sortert alfabetisk)**

### **18.1 Arbeidstøy**

Om arbeidstøy, se stikkord «Arbeidstøy».

### **18.2 Aviskostnader**

Om fradrag for aviskostnader, se stikkord «Avis mv.».

### **18.3 Bil**

Om bil, se stikkordene om bil og stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

#### **18.4 Bolig**

Egen bolig innen skogkomplekset, som ikke er våningshus på gårdsbruk, skal prosentlignes når vilkårene for prosentligning for øvrig er til stede, se stikkord «Jordbruk - allment».

#### **18.5 Driftsplaner og takster**

Takst, driftsplaner, kart mv. behandles etter reglene for immaterielle driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene». I praksis kan nettokostnadene (etter fradrag for eventuelle tilskudd og uttak fra skogavgiftskonto) fordeles til fradrag over 10 år.

Er nettokostnadene under kr 15 000, kan beløpet føres til fradrag i året.

#### **18.6 Eget arbeid**

Verdi av eget arbeid med avvirkning kommer ikke til uttrykk i regnskapet på annen måte enn som en del av driftsresultatet.

##### **18.6.1 Rotsalg**

Når tømmeret selges på rot slik at hogst og fremdrift skjer for kjøpers regning, vil eventuelt arbeid som skogeieren utfører 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.

#### **18.7 Ektefeller**

Om fordeling av inntekt mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».



#### **18.8 Erstatning**

Erstatning for skogbestand, f.eks. ved ekspropriasjon eller skade etter brann, anses som realisasjon og er skattepliktig inntekt. Dette gjelder også når erstatningen dekker tap av ungskog som ikke har noen avvirkningsverdi (erstatning for venteverdi).

Erstatning for skade på grunnen skattlegges ikke i utbetalingsåret, men skal skrives ned på grunnens kostpris.

Andre erstatninger utbetalt fra Statens Naturskadefond eller fra forsikringsselskap inngår i skogbruksinntekten i det år erstatningsutmålingen er fastsatt.

#### **18.9 Festeinntekter**

Festeinntekter skal ikke tas med i gjennomsnittsberegningen, dvs. inntektene kommer med i opptjeningsåret.

#### **18.10 Fiske**

Inntekt, herunder fordel ved egen utnyttelse, av laksefiske i elv som renner gjennom vedkommende skogområde, er skattepliktig som skoginntekt og skal tas med i

gjennomsnittsberegningen, med mindre omfanget er så stort at det regnes som egen næringsvirksomhet. Kostnader til å opprettholde laksebestanden er fradragsberettiget.

Hvis fiskeretten bortleies, er det leieinntekten som skal skattlegges. Det skal svares merverdiavgift av leieinntekten.

### **18.11 Føderåd**

Føderåd(kår) som er påheftet ren skogeiendom og som gjelder uttak av skogsvirke (eventuelt kontantføderåd som trer i stedet for dette), er en kostnad i næringsoppgaven. Verdien av uttatt skog skal inntektsføres med samme beløp som er kostnadsført.

### **18.12 Grøfter**

Kostnader til grøfting i skogbruket føres direkte til fradrag (skogkultur).

### **18.13 Hytter**

#### **18.13.1 Egen bruk**

Hytte som brukes i rimelig omfang av skogeieren selv til ferie- og fritidsformål og ikke er gått over til å få karakter av utleiehytte, skal prosentlignes. Om skogkoier, se nedenfor under pkt. 18.28 «Skogkoier»

#### **18.13.2 Utleie**

Utleiehytter skal lignes direkte. Se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

Utleie av en eller to hytter regnes normalt som inntekt av skogbruk, dersom hyttene står i skogkomplekset. Derimot regnes utleie av flere hytter ikke som en del av skogbruksnæringen. Utleie av skogkoier som er godtatt som driftsmiddel inngår alltid i skoginntekten.

#### **18.13.3 Avskrivning**

Direkte lignet hytte kan avskrives dersom det dreier seg om utleie med stadig skifte av leieboere. Hver hytte danner egen saldo i saldogruppe h. Dette gjelder uansett om hytteutleien anses som inntekt av skogbruk eller egen næringsvirksomhet.

### **18.14 Jakt**

Inntekt av jakt anses som skogbruksinntekt og skal være med i gjennomsnittsberegningen. Kostnader til viltpleie for å opprettholde terrengets jaktverdi er fradragsberettiget.

#### **18.14.1 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 en fellingstillatelse etter de arealnormer 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.

Det er verdien av de dyr det er gitt fellingstillatelse for som skal skattlegges. Inntekten per dyr skal settes overensstemmende med fordel/bortleieverdien, men etter en nettobetraktning. SKD har i «Takseringsreglene», se gul del bak i boken, fastsatt disse verdiene til:

- kr 4500 for elgokse
- kr 3500 for elgku
- kr 1 700 for hjort og
- kr 1000 for rein.

Gjennomsnittsverdien for kalv må settes lavere. Elgkalv settes til kr 1 700.

Gis ekstra fellingstillatelser pga. skade forvoldt av ovennevnte dyreslag, skattlegges fordelen bare for antall felte dyr.

Ved fastsettelsen av inntektsfordelen på denne måte (dvs. etter en nettobetraktning) skal det ikke gjøres fradrag for kostnader til hundehold, våpen, skyteprøve mv. I spesielle tilfelle kan reglene om nettoligning fravikes slik at inntekten fastsettes etter regnskap, jf.

Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd I (Utv. 1977/117). Fradrag for kostnader til gevær, ammunisjon, øvelsesskyting, spesielle klær mv., er pga. utstyrets utpregede hobbykarakter begrenset. Fradragssatsen er fastsatt i Takseringsreglene § 3-2-5 «Fordel ved egen utnyttning av jakt på elg, reinsdyr og hjort», se gul del bak i boken.

#### *18.14.2 Ansattes utnyttelse*

Hvis ansatte og pensjonister som har vært ansatt i skogeierens tjeneste får overdratt hele utnyttelsen av elgjakten vederlagsfritt, regnes dette fullt ut som lønn (naturalytelse). Denne må da skattlegges etter verdien av det kjøtt den enkelte mottar. Fordelsbeskatning bør unnlates hvis den kjøttkvote som faller på hver ansatt som deltar i jaktlaget er av mindre verdi.

#### *18.14.3 Kombinert utnyttelse av eier og ansatte mv.*

Skogeierens inntekt skal fastsettes på grunnlag av nettoverdien av antall fellingstillatelser etter at de bortleide fellingstillatelser og ansattes andel er trukket fra. Det skal ikke gjøres fradrag i skogeierens inntekt for den del som faller på vederlagsfri deltakelse fra slektninger og venner som har deltatt i jakten og som ikke er eller har vært ansatt i skogeierens skogbruksnæring, jf. Riksskattestyrets rundskriv nr. 561/avd I (Utv. 1977/117).

#### *18.14.4 Bortleie*

Hvis jaktretten bortleies, er det leieinntekten som skal skattlegges.

Dersom grunneieren etter utleieavtalen skal ha hele eller deler av felte dyr, skal han i tillegg til kontantvederlaget skattlegges for kjøttverdien av mottatt slakt.

#### **18.15 Jordskifte/grensegang**

Omkostninger ved jordskifte og grensegang kan kostnadsføres direkte, se FIN i Utv. 1985/400.

#### **18.16 Juletre- og pyntegrøntproduksjon**

Juletre- og pyntegrøntproduksjon i kraftledningsgater o.l. gjennom skogområder, regnes som en del av skogbruket. Produksjon av juletrær og pyntegrønt på dyrket mark behandles som skogbruk under forutsetning av at eieren samtidig eier særskilt lignet skog.

#### **18.17 Kjøreinntekter**

Kjøreinntekter, det vil si arbeid for andre ved bruk av egne maskiner og redskaper, skal tas med som skoginntekt. Bare når kjøringen foregår med traktor eller andre maskiner som er

statusført under skogbruket, regnes slike inntekter som skoginntekt som skal medregnes ved gjennomsnittsligningen. Er bruttoinntekten av slik kjøring over kr 30 000 skal imidlertid inntektene normalt føres som inntekt av bierverv, og kan ikke for noen del anses som skoginntekt. Se også sk nr. 15/1981 (Utv. 1981/359).

### ***18.18 Konsernbidrag***

Mottatt eller ytet konsernbidrag kan ikke gå inn i gjennomsnittsligningen.

### ***18.19 Kontingenter***

Skogbruksdelen av bondelagskontingenten kan føres på skogen selv om jordbruket ikke godkjennes som næringsvirksomhet.

### ***18.20 Lønninger***

Det må skilles mellom lønninger til skogbrukets drift og lønninger som er medgått til bygninger og anlegg som skal aktiveres.

#### ***18.20.1 Egne barn***

Om lønn til egne barn, se stikkord «Barn og ungdom».

### ***18.21 Mobiltelefon***

Se nedenfor om pkt. 18.23 «Sikringsradio/mobiltelefon».

### ***18.22 Motorsaggodtgjørelse***

For bruk av motorsag under hogst og ryddesag under ungskogpleie betaler arbeidsgiveren 18 pst. tillegg til manuell akkordfortjeneste når arbeidstakeren benytter egen motorsag og betaler kostnader til vedlikehold og drift. Denne godtgjørelsen behandles som trekkfri utgiftsgodtgjørelse.

### ***18.23 Sikringsradio/mobiltelefon***

Sikringsradio godtas som driftsmiddel til aktivering/kostnadsføring for skattytere som arbeider i noe omfang i skogen. Mobiltelefon kan godtas i stedet for sikringsradio. Kostnader til bruk av mobiltelefon må fordeles mellom bruk i skogbruket (og ev. annen næringsvirksomhet) og privatbruk.

### ***18.24 Skadeserstatning***

Om skadeserstatning, se ovenfor under pkt. 12.1 «Fast eiendom».

### ***18.25 Skogavgift***

#### ***18.25.1 Generelt***

Trukket skogavgift behandles som driftskostnad.

Skogeieren kan velge å la seg trekke for ordinær skogavgift innenfor intervallet 5 pst. til 25 pst. av virkets bruttoverdi. Blir virket solgt på rot kan skogeieren velge å la seg trekke for skogavgift innenfor intervallet fra kr 20 til og med kr 100 per kubikkmeter fast mål. Valget skal senest foretas ved den første virkesleveranse i driftsåret, og må meldes til skogbrukssjefen. Foretar skogeieren ikke valg av avgiftssats, blir denne satt til 10 pst. (kr 32 per kubikkmeter ved rotsalg). Hvis skogeieren gir melding om det, kan skogavgift trekkes også for lauvtrevirke for salg, ved til brensel, rundlast og gjerdestolper, samt juletrær og pyntegrønt. Endring av skogavgiftssats kan ikke godtas for virke som er målt.

### *18.25.2 Utbetaling*

Utbetaling av skogavgift regnes for forskuddspliktige som skattepliktig inntekt i den kommune hvor skogen ligger. Godtar skogmyndighetene at skogavgift overføres til bruk i skog i annen kommune, tas den til inntekt der.

Som hovedregel skal skogavgiftsmidler tas til inntekt når midlene er stillet til disposisjon, dvs. når utbetaling er foretatt i henhold til kontrolloppgaven.

FIN har imidlertid uttalt at beløpet kan inntektsføres i det tidligere år kostnadene er påløpt. En forutsetning er at skogeieren innen utløpet av inntektsåret har fått melding om at beløpet er tilstått. Utbetales skogavgiften i året før kostnadene påløper, kan skogeieren vente med inntektsføringen, slik at inntekter og kostnader kommer på samme år.

### *18.25.3 Dødsfall*

Utbetaling av avdødes skogavgift til arving, gjenlevende ektefelle og/eller dødsbo, anses fullt ut som skattepliktig inntekt hos mottakeren. (Avgiften skal ikke skattlegges hos avdøde).

### *18.25.4 Skattefordel*

Ved utbetaling av skogavgift gjelder følgende særregler:

Når utbetalt skogavgift brukes til skogkultur, skogveier samt avvirkningsfremmende tiltak i vernet område hvor det er fastsatt restriktive forskrifter for bygging av skogveier, tas avgiften til inntekt etter følgende satser innenfor det enkelte kalenderår:

- 65 % av de første kr 50 000
- 75 % av de neste kr 50 000
- 90 % av de neste kr 400 000
- 95 % av det overskytende beløp.

Særreglene for bruk av skogavgift er knyttet til den enkelte skattyter og gjelder bare særskilt lignet skog. Et sameie betraktes som én skattyter. En skogforvaltning anses som en skattyter.

For skattytere som har skog i flere kommuner, skal den reduserte inntekt fordeles på den enkelte kommune i forhold til skogavgift brukt med skattefordel i vedkommende kommune.

Skattefordel for skogavgift som frigis til veianlegg, kan bare oppnås for veier som er av varig karakter (bil- eller traktorveier). Det gis ikke skattefordel ved bruk av skogavgiftsmidler til å kjøpe seg inn i en allerede eksisterende skogbilveg, jf. FIN i Utv. 1996/1141.

Det er for tiden ikke anledning til å bruke skogavgift til investering i avskrivbart driftsmiddel.

### *18.25.5 Kontrolloppgave/kontoutskrift*

Skogbrukssjefen i kommunen skal hvert år uoppfordret sende ligningsmyndighetene i vedkommende kommune en kontrolloppgave over alle bevegelser på den enkelte skogeiers skogavgiftskonto.

I de fleste fylker føres skogavgiftsregnskapet over EDB. Kontrolloppgaven fra skogbrukssjefen er i disse fylkene erstattet med en kontoutskrift fra skogbruksavdelingen hos fylkesmann. Kontoutskriften skal sendes vedkommende ligningskontor.

### **18.26 Skogkultur / skogplanting**

Det er fradragrett for samtlige påløpne 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.

### **18.27 Skogreising i skogfattige strøk**

Kostnader til skogreising på egen eiendom i skogløse eller skogfattige strøk kan en skattyter som innen kommunen enten ikke har skog eller bare har ennå ikke inntektsgivende skog, få fradrag i selvangivelsen med inntil 10 pst. av alminnelig inntekt ved ligningen til samme kommune. For etterskuddspliktige regnes fradraget av den del av inntekten som skriver seg fra vedkommende kommune. Vedkommende departement avgjør med bindende virkning om et strøk skal anses som skogløst eller skogfattig.

### **18.28 Skogkoier**

Skogkoie som i hovedsak nyttes i skogdriften, avskrives på egen saldo under saldogruppe h. Det er da en forutsetning at skogkoia faktisk blir brukt i betydelig grad i forbindelse med skogdriften av skattyter selv og/eller leid hjelp og at den da ikke i vesentlig grad tjener skogeierens ferie- og fritidsformål. Det er bare i unntakstilfeller nye eller moderniserte hytter kan anses som skogkoier, se LRD i Utv. 1987/391 og URD i Utv. 1975/19. For en arbeidende skogeier hvor hjemmet er langt borte fra eiendommen, vil hans husvær der, i den grad husværet ikke nyttes som fritidsbolig, ofte kunne 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 etter særlige retningslinjer, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» under pkt. 4.2.2 «Kostnader til egen pendlerbolig». Dersom skoghusværet i hovedsak klassifiseres som fritidsbolig skal den prosentlignes.

### **18.29 Skogveier**

Samtlige kostnader til bygging/påkostning av skogveier skal kostnadsføres med en gang. Det er ikke adgang til å aktivere kostnader til nye skogveier og å avskrive disse. Bygges det kombinert skogvei og vei til hyttefelt, utfartsområde o.l., må veikostnadene fordeles slik at bare skogveidelen kommer til fradrag. Det er en forutsetning for fradrag for skogbruksdelen at hovedbruken gjelder skogbruket.

For skogveier som tidligere har vært avskrivbare og per 1. januar 1983 ikke var helt nedskrevet, skal imidlertid avskrivningen fortsette etter de gamle regler med lineær avskrivning inntil veiene er nedskrevet. Ved eierskifte skal den nye eier kunne fortsette å avskrive den uavskrevne rest som gjenstod hos tidligere eier og med samme årlige avskrivningsbeløp.

Det gis ikke direkte fradrag for kjøp av andel i en allerede eksisterende skogbilvei, men kostnadene skal aktiveres som en del av inngangsverdien på skogeiendommen.

Om stiftelse av rettighet til bruk av skogbilvei, se «Rettigheter i fast eiendom» under pkt. 3.1 «Engangsbetaling for rettighet».

### **18.30 Skogtakster**

Se foran under pkt. 18.5 «Driftsplaner og takster».

### **18.31 Snøscooter**



Snøscooter som i det vesentligste brukes til transport av skogsvirke, anses som driftsmiddel i næringsvirksomhet 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, vil i alminnelighet ikke kunne anses 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.

### **18.32 Studiereiser og kurs**

Om studiereiser og kurs, se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

### **18.33 Sykepenger**

Sykepenger er skattepliktige, men tas ikke med i skognæringsoppgaven. De skal skattlegges i bostedskommunen selv om de erstatter skoginntekt, og skal derfor føres direkte i selvangivelsen.

Se for øvrig stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

### **18.34 Takseringsregler**

SKD har fastsatt takseringsregler for en rekke skjønnsmessige poster, se «Takseringsreglene - Skattedirektoratets takseringsregler» i gul del bak i boken.

### **18.35 Telefon**

Om kostnader til telefon, se ovenfor under pkt. 18.23 «Sikringsradio/mobiltelefon» og stikkord «Telefon mv.». Drives skogbruket sammen med jordbruk, se også stikkord «Jordbruk - allment».

### **18.36 Underskudd**

Årets underskudd i skogbruk kan overføres til fradrag i andre inntekter, både i skogkommunen og i andre kommuner i samme inntektsår. Er det gjennomsnittslignet skog, vil det være underskuddet som fremkommer etter gjennomsnittsberegningen som skal overføres selvangivelsen til fradrag i annen alminnelig inntekt. Er årets inntekt ikke stor nok til å dekke samtlige underskudd samt gjeldsrenter og kostnader som ikke knytter seg til noen bestemt inntektskilde, skal skogbruksunderskuddet anses dekket først. Inntekt i samtlige kommuner ses i denne forbindelse under ett.

Tidligere års underskudd i skogbruk kan ikke fremføres til fradrag mot inntekt i senere inntektsår, men det inngår i grunnlag for eventuell gjennomsnittsligning, se sktl. § 14-6 (5).

Ved opphør av næringsvirksomhet kan ikke opphørsårets underskudd i skogbruk tilbakeføres til fradrag i tidligere år, se sktl. § 14-7 (3).

Derimot kan underskudd utenom skogbruket føres til fradrag i skogbruksinntekt etter eventuell gjennomsnittsberegning. Dette gjelder både ved overføring for samme år, ved

fremføring til senere år, eller ved tilbakeføring ved opphør av næringsvirksomhet, når vilkårene for øvrig er til stede. Se for øvrig stikkord «Underskudd».

### **18.37 Ungskogforsikring**

I alminnelighet bør engangspremie til ungskogforsikring fordeles til fradrag over 20 år (kostnadsfordeling). Det er likevel i praksis godtatt at premien kostnadsføres over et kortere tidsrom, likevel ikke under 5 år. Er nettokostnadene (etter eventuelt uttak fra skogavgiftskonto) under kr 15 000 kan beløpet føres til fradrag i året.

### **18.38 Uttak av virke**

#### **18.38.1 Virke til eget bruk**

Tømmer som uttas til eget bruk, verdsettes vanligvis til antatt salgsverdi på skogens vanlige leveringssted. Fradrag gis for sparte omkostninger sammenlignet med om tømmerkvantumet hadde vært solgt (herunder også spart avvirkningsavgift og eventuelt innsparte fremdriftsomkostninger). Det gis tillegg for ekstra omkostninger i forbindelse med kjøring til sagbruk eller til gården, slik at regnskapet skal vise det samme nettoresultat som om tømmeret hadde vært levert for salg.

Uttak av brensel skal settes til den verdi veden har, hjemkjørt og oppkappet.

Kostnader til hogst og kjøring kostnadsføres i skogregnskapet på vanlig måte.

#### **18.38.2 Virke gitt bort som gave eller arveforskudd**

Hvis det gis bort skogsvirke, skal verdien av dette inntektslignes hos skogeieren. Verdien av avvirket skogsvirke settes til salgsverdien. Er det gitt bort tømmer på rot, settes verdien til rotverdi. Verdien oppgis på fastsatt skjema til arveavgiftsmyndighetene.

## **Sluttvederlag**

*Sktl. § 5-10 bokstav d og § 5-15 (1) bokstav a. Sktbl. § 41 og § 42. Lignl. § 9-12.*

### **1 Generelt**

I utgangspunktet er sluttvederlag skattepliktig inntekt.

### **2 Tariffestet sluttvederlag**

#### **2.1 Engangsvederlag**

Sluttvederlag som i samsvar med overenskomst mellom hovedorganisasjonene blir utbetalt i en sum til arbeidstakere ved oppsigelse, regnes ikke som inntekt. Det er ingen beløpsgrense for skattefritaket i skattereglene. Det er heller ikke noen aldersgrense for arbeidstakeren. Det vil således være overenskomsten mellom hovedorganisasjonene som avgjør disse spørsmålene. I følge forarbeidene og praksis er det et krav at oppsigelsen er ufrivillig for arbeidstakeren, jf. FIN i Utv. 2001/191. Normalt vil derfor en oppsigelse fra arbeidstakers side føre til at sluttvederlag vil være skattepliktig. Dette vil normalt gjelde selv om det reelt foreligger en tvangssituasjon for arbeidstakeren ved at vedkommende kunne regnet med å bli oppsagt hvis vedkommende ikke hadde sagt opp selv. Bare i de følgende to tilfeller er det godtatt skattefrihet ved arbeidstakers egen oppsigelse.

- Den tilsatte ville blitt oppsagt av arbeidsgiver på grunn av innskrenkning, nedbemanning eller lignende under forutsetning av at arbeidstaker går av med

førtidspensjon. Sluttvederlag kan ikke utbetales skattefritt ved generell førtidspensjonering

- Den tilsatte slutter på grunn av varig sykdom eller svakhet. Det stilles i slike tilfelle ikke krav til formell oppsigelse, det er tilstrekkelig at arbeidsgiver og arbeidstaker anser arbeidsoppholdet for opphørt uten oppsigelse. Skattyter må likevel kunne dokumentere at arbeidsforholdet er bragt til opphør og at årsaken til dette er sykdom eller svekket helse. Arbeidstakers uførhet skal dokumenteres ved legeattest eller trygdeetatens vedtak eller innstilling i sak om innvilgelse av uførepensjon.

Det skal ikke svares arbeidsgiveravgift av skattefritt sluttvederlag.

Om utbetaling av «gylden fallskjerm», erstatning for tort og svie mv. ved fratreden, se stikkord «Skadeserstatning».

## **2.2 Løpende utbetaling**

Mottar arbeidstaker avtalefestet pensjon (AFP) og han i tillegg får utbetalt sluttvederlag etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene med månedlige beløp, er sluttvederlaget skattefritt for inntil kr 950 per måned. Denne skattefriheten vil bare være aktuell for arbeidstakere fra fylte 64 år til fylte 67 år. For arbeidstakere som er 62 eller 63 år gjelder skattefriheten tilsvarende dersom vedtektene er godkjent av departementet (AAD). I offentlig sektor utbetales ikke slikt løpende sluttvederlag.

## **3 Tilleggssluttvederlag**

Utbetales tilleggssluttvederlag etter avtale mellom den enkelte arbeidsgiver og arbeidstakerne med inntil 50 pst. av det beløp den enkelte arbeidstaker har krav på etter overenskomst mellom hovedorganisasjonene, vil utbetalingen være skattefri.

## **4 Sluttvederlag som overstiger beløpsgrensen**

Overstiger sluttvederlaget beløpsgrensen, vil hele sluttvederlaget være skattepliktig.

## **5 Ikke tariffestet sluttvederlag**

### **5.1 Generelt**

Utbetalt sluttvederlag og tilleggssluttvederlag som ikke følger av overenskomst som nevnt i sktl. § 5-15 (1) bokstav a, regnes som inntekt i sin helhet.

For AFP-pensjonister i offentlig sektor vil eventuelt tillegg til AFP-pensjon være skattepliktig i sin helhet.

Skattepliktig sluttvederlag inngår i beregningsgrunnlaget for arbeidsgiveravgift.

### **5.2 Ettergivelse av utlignet skatt**

Der det er utbetalt sluttvederlag som ikke er tariffestet, men som klart er av samme art, har FIN anbefalt at skatten ettergis etter søknad. Søknaden rettes til likningskontoret, men behandles av skatteutvalget, jf. sktbl. §§ 41 og 42 og Skd melding 12/2002 pkt 3.2.2 bokstav c inntatt i Utv. 2002/1147.

# **Sokkelarbeidere**

- Sktl. § 2-3 (1) bokstav h,

- *Petrl. sktl. § 2, jf. § 1.*

## **1 Generelt**

### ***1.1 Personer bosatt i Norge***

Personer som anses skattemessig bosatt i Norge skal for inntekt opptjent ved arbeid på kontinentalsokkelen, skattlegges i sin bostedskommune på vanlig måte etter skatteloven. Om når en person anses bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

### ***1.2 Personer bosatt i utlandet***

For personer som ikke anses bosatt i Norge, kan inntekt opptjent ved arbeid på norsk kontinentalsokkel bare skattlegges etter petroleumsskatteloven eller sktl. § 2-3 (1) bokstav h. Skattleggingen foretas av Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Skatteplikten kan være begrenset ved skatteavtale. Om når en person anses bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

## **2 Personer bosatt i Norge**

### ***2.1 Fri kost og losji***

FIN har henstilt til ligningsmyndighetene om ikke å skattlegge fri kost og losji for sokkelarbeidere.

### ***2.2 Småutgifter***

Arbeidstakere på faste installasjoner i Nordsjøen har 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 kr 38 per døgn.

Se FIN i Utv. 1986/213.

### ***2.3 Reise mellom hjem og plattform***

Arbeidsperiodene er ofte delt opp slik: 14 dager arbeid, 21 dager fri, 14 dager arbeid og deretter 28 dager fri. Inndeling i arbeidsperioder fører til en betydelig pendling av arbeidstakere fra hele landet til helikopterbasene bl.a. på Flesland i Bergen og Sola utenfor Stavanger. Disse reisekostnader dekkes som regel av arbeidsgiver - herunder også kost og losji under reisen. Fra helikopterbasene ut til feltet besørger arbeidsgiver transporten og den kommer derfor verken til inntekt eller fradrag hos lønnstakeren.

Reisen mellom hjem og helikopterbase er normalt besøksreise. Om fradrag for reise mellom hjem og helikopterbase når arbeidsgiver ikke dekker reisekostnadene eller for underskudd på godtgjørelse for slik reise, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet». Om fradrag for merkostnader til kost og losji, småutgifter og besøksreiser til hjemmet når sokkelarbeideren pendler til sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

Merkostnader til kost og losji under reisene inngår ikke i minstefradraget.

## **2.4 Arbeid utført på britisk sokkel**

### **2.4.1 Generelt**

Lønnsinntekter opptjent av skattyter bosatt i Norge ved arbeid utført på britisk sokkel, kan skattlegges i Storbritannia. Inntekten skal også skattlegges i Norge, og skal inngå i alminnelig inntekt og i personinntekt. Skattyter kan kreve kreditfradrag for skatt betalt i Storbritannia i norsk skatt på samme inntekt. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)» under pkt. 5 «Kreditmetoden». Lønnsinntekter opptjent ved arbeid utført på norsk sokkel, skal skattlegges i Norge. Se skatteavtalen mellom Norge og Storbritannia (St.prp. nr. 9 (2000-2001)).

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.

Reglene ovenfor gjelder ikke lønnsinntekter opptjent om bord på skip eller luftfartøyer som brukes til transport av forsyninger eller lignende virksomhet. Slike inntekter skattlegges i den stat hvor den som opererer fartøyet er hjemmehørende.

Arbeidstakere som er bosatt i Norge og som er engasjert i forbindelse med rørledningstransport av olje og gass fra Norge, skattlegges 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 i Utv. 2002/890 og 899.

### **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 Særskilt fradrag for sjøfolk**

Om hvem som har krav på særskilt fradrag for sjøfolk, se stikkord «Sjøfolk».

Om skattlegging av mannskap som er bosatt i Norge og arbeider på utenlandsk borefartøy, se stikkord «Sjøfolk».

# **Stipend**

*Sktl. § 5-10 bokstav a, § 5-15 (1) 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.

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. Dette gjelder selv om mottakeren ikke har noen rettslig forpliktelse til bestemte prestasjoner overfor stipendyteren. Herunder går stipend som er store nok til å bidra til mottakers vanlige leveomkostninger. Skatteplikten gjelder enten stipendet utbetales med et bestemt beløp per mnd. eller med engangsbeløp, jf. URD i Utv. 1991/615.

Se FIN i Utv. 1999/992.

## **3 Idrettsstipend**

Stortinget har bevilget idrettsstipend til toppidrettsutøvere. Dette Statsstipendet blir samordnet med stipend gitt av Norges Idrettsforbund og Olympiske komité i to typer stipend: Olympiatoppstipend på kr 100 000 som resultat av prestasjon og Videreutviklingsstipend på kr. 50 000 beregnet på morgendagens toppidrettsutøvere. For å kunne motta fullt stipend må idrettsutøveren ikke ha en inntekt som overstiger kr 250 000. Ved høyere inntekt avkortes stipendiet forholdsmessig. Stipendene er i utgangspunktet skattepliktige. I den grad skattyter har kostnader til idrettsutøvelse som er fradragsberettiget etter de vanlige regler, kan nettometoden anvendes. Bare eventuelt overskudd, herunder dekning av tapt arbeidsfortjeneste, er skattepliktig inntekt, se nedenfor under pkt. 8 «Fradrag for kostnader».

## **4 Kunstnere**

Kunstnerlønn bevilget av Stortinget, samt æres- og kulturpriser utdelt av staten, fylkeskommune eller kommune regnes ikke som inntekt.

Kulturdepartementet deler ut en rekke kunstnerstipend:

- Arbeids- og æresstipend er skattepliktig. Stipend for eldre, fortjente kunstnere utbetales som regelmessig personlig understøttelse og er skattepliktig.
- Reise-, studie- og vikarstipend, etablerings- og materialstipend og etableringsstipend for forfattere er skattepliktig inntekt. Nettometoden benyttes for ikke-næringsdrivende, se stikkord «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 Grensen mellom stipend i og utenfor arbeidsforhold***

Om eksempel på skattepliktig stipend, se URD i Utv. 1998/63.

### ***6.2 Utdanningsstipend i arbeidsforhold***

Om utdanningsstipend, lønn under studietid mv., se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

### **6.3 Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold**

Utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold 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, f.eks. for elever ved grunnskolen. I andre tilfeller er utdanningsstipend utenfor arbeidsforhold i alminnelighet skattepliktig inntekt. Dette må i alle fall gjelde når stipendet er av en slik størrelse at det er egnet til å bidra vesentlig til mottakers leveomkostninger i stipendieperioden. Det er ikke en forutsetning for skatteplikten at mottaker har rettslige forpliktelse til å yte bestemte prestasjoner overfor utbetaleren, f.eks. en utredning, en rapport eller arbeide en viss tid for utbetaleren etterpå.

### **7 Avskrivning/ettergivelse av utdanningslån**

Om avskrivning/ettergivelse av utdanningslån, se stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

### **8 Fradrag for kostnader**

Når skattyter mottar stipend til dekning av kostnader i forbindelse med utdanning/kurs, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse». Om fradrag for kostnader i arbeidsforhold, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader». Når skattyteren har hatt kostnader som ikke er dekket av stipendet, må fradragretten for underskudd vurderes etter vanlige regler, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader». Om når eventuelt overskudd på stipend er skattepliktig, se ovenfor.

### **9 Minstefradrag**

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 stikkordene om tidfesting.

Når et reise- eller studiestipend som helt eller for en vesentlig del forutsettes å skulle dekke fradragberettigede 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**

*Sktl. § 3-1 (7), § 6-1 og § 6-13. Takseringsreglene § 1-3-2 «Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke og § 1-3-6 «Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted».*

### **1 Skattestedet**

Storingsrepresentanter skal etter særskilt bestemmelse i sktl. 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 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.

Departementet kan i forskrift bestemme at bl.a medlemmer av Storting og Regjering kan frasi seg nærmere angitte skattemessige lempninger som gjelder for bosatte i Finmark og Nord-Troms, jf. sktl. § 3-1 (7).

## **2 Inntekten**

Storingsrepresentantenes godtgjørelse regnes som lønn.

I tillegg til dette mottar representantene andre godtgjørelser som skal innberettes og behandles på vanlig måte etter gjeldende regler.

### **2.1 Fri bolig til storingsrepresentanter**

Om behandling av fri bolig for storingsrepresentanter, se «Bolig - fri bolig».

## **3 Fradrag**

### **3.1 Flyttekostnader**

Representanter som må flytte i forbindelse med storingsvervet 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.

Ved flyttingen reiser representanten fritt, men ikke familien.

### **3.2 Merkostnader ved opphold utenfor hjemmet**

#### **3.2.1 Generelt**

Storingsrepresentanter gis fradrag for eventuelle merkostnader til bolig og kost etter de vanlige regler, se stikkord «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. Merkostnader til kost kan ikke godkjennes 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 innrømmes for de dagene representanten ikke må oppholde seg utenfor hjemmet. Stortinget har i 2002 hatt møtevirksomhet i periodene 9. januar til 21. juni og 1. oktober til 19. desember.

#### **3.2.2 Diettgodtgjørelse/dagpenger**

Storingsrepresentanter mottar diettgodtgjørelse (dagpenger) for 330 dager (30 dager for hver måned utenom juli). De representantene som har sitt hjem (faste bopel) mer enn 40 kilometer fra Stortinget får godtgjørelse med kr 154,- per dag, mens de som har sitt hjem (faste bopel) i Oslo eller inntil 40 kilometer fra Stortinget, får kr 75,- per dag. Begge dagpengesatsene innberettes som trekkpliktig utgiftsgodtgjørelse under kode 199-A på lønns- og



trekkoppgaven. Dagpengene utbetales selv om representantene er på reise og i den anledning mottar godtgjørelse etter statens reiseregulativ for reise inn- eller utland.

Representanter som reiser hjem etter endt arbeidsdag, anses ikke å ha merutgifter til kost. Dagpengene skal da skattlegges som lønn. I de tilfeller representanten på grunn av kveldsmøte eller annet arbeid i Stortinget ikke har kunnet reise hjem til middag, kan fradrag for merkostnader til kost gis etter de generelle regler med kr 75,- (nettometoden).

Representanter som anses som pendlere, skal beskattes for ev. netto overskudd etter de vanlige regler, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet».

### **3.3 Reisekostnader**

På de fleste offentlige transportmidler innenlands betaler ikke stortingsrepresentantene noen del av reiseutgiftene selv. For kostnader representanten dekker selv gjelder de vanlige regler, se stikkordene «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet» og «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» og nedenfor under pkt. 3.7.2 «Kostnader til valgkamp mv.».

### **3.4 Kostnader til aviser**

Om kostnader til aviser, se stikkord «Avis mv.».

### **3.5 Telefon**

#### **3.5.1 Telefonkostnader på hjemstedet**

Representanter som har telefonkostnader på hjemstedet i forbindelse med stortingsvervet og som ikke har boligtelefon i Oslo-området, kan velge mellom:

- at Stortinget bare dekker basisabonnementet eller
- at Stortinget dekker den del av telefonregningen som overstiger kr 500 per kvartal.

Dekkes bare basisabonnementet, skal representanten ha fradrag for samtaleavgift med kr 100 per måned og eventuelle legitimerede tjenestesamtaler spesifisert etter regning. Spesifikasjonen fra teleoperatør må inneholde dato, klokkeslett, samt oppringt nummer i minutter for hver samtale. Fradrag inngår i minstefradraget.

Blir kostnader som overstiger kr 500 per kvartal dekket, skal den del av godtgjørelsen/refusjonen som overstiger summen av:

- basisabonnementet og
- kr 100 per måned og
- eventuelle legitimerede tjenestesamtaler spesifisert etter regning som har sammenheng med stortingsvervet,

regnes som skattepliktig inntekt. Dette gjelder imidlertid ikke dersom representanten dokumenterer at de faktiske telefonkostnader som har sammenheng med stortingsvervet er høyere. Godtgjørelse til dekning av telefonkostnader skal innberettes under kode 130-A. Se for øvrig stikkord «Telefon mv.».

#### **3.5.2 Mobiltelefon**

Samtlige stortingsrepresentanter får stilt til disposisjon en mobiltelefon hvor den faste avgiften og samtaleavgift med inntil kr 7000 i året pluss samtaler til utland og samtaler fra utlandet og hjem igjen dekkes.

Dersom stortingsrepresentanten bare har mobiltelefon settes fordelene etter samme regler og beløp som for boligtelefonen over.

Får representanten dekket kostnadene til flere telefoner, f.eks. mobiltelefon i tillegg til boligtelefon, vil godtgjørelsen til dekning av kostnadene ut over ett abonnement (boligtelefon) og 1 200 kr i året, i utgangspunktet måtte anses som lønn i sin helhet. Dekkes kostnadene til mobiltelefon ut fra et særlig behov for flere telefoner i yrket, kan likevel skattepliktig del for det ekstra abonnementet fastsettes ut fra skattyters sannsynliggjorte yrkesbruk. Ved dekning av kostnader til flere telefoner benyttes kode 130-A for hver telefon.

### *3.5.3 Telefonkostnader i Oslo-området*

Representanter bosatt utenfor Oslo-området får refundert fra Stortinget samtlige kostnader ved å ha boligtelefon i Oslo-området. Representantene skattlegges i så fall for den del av refusjonen for denne boligtelefonen som overstiger de kostnader ved telefonen som har sammenheng med stortingsvervet. Kan representanten ikke dokumentere eller sannsynliggjøre fordelingen av bruken blir kostnadsfordelingen å fastsette ved skjønn. Godtgjørelse til dekning av telefonkostnader innberettes under kode 130-A. Se for øvrig stikkord «Telefon mv.».

### **3.6 Kostnader til fjernsynsapparat**

For representanter som anses bosatt utenfor hjemmet, kan fjernsynsapparat som er anskaffet til bruk under opphold i Oslo-området godtas som driftsmiddel i yrket. Om aktivering/direkte kostnadsføring, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo». Kostnadene inngår i eventuelt minstefradrag.

### **3.7 Andre kostnader**

#### *3.7.1 Generelt*

Kostnader til for eksempel:

- andel i godtgjørelse til gruppesekretær
- skrivehjelp, tekstbehandlingsutstyr, porto o.l.
- tidsskrifter og bøker som er aktuelle i forbindelse med stortingsvervet,

inngår i minstefradraget når dette benyttes.

#### *3.7.2 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.**

### **1 Fradragsrett for egne reiser**

#### **1.1 Hovedregel**

### *1.1.1 Generelt*

Kostnader til studiereiser, kongressdeltakelse, årsmøter, seminar, kurs, messer mv. er fradragsberettiget bare når studiereisen mv. tar sikte på å:

- vedlikeholde skattyterens yrkesmessige kunnskaper og/eller
- holde skattyteren å 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 i samband med 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 lønnsinntaker.

Se HRD i Utv. 1992/15 (lærer ved ungdomsskolen hadde krav på fradrag for kostnader ved studietur til Egypt). Se også HRD i Utv. 1962/483 (adjunkts fradrag for utgifter ved deltakelse i språkkurs i utlandet).

### *1.2 Videreutdanning mv.*

Om fradrag i forbindelse med videreutdanning se stikkord «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:

- 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 vurdering skal det legges vekt på hva som er hovedformålet med reisen.

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 Utv. 1987/83. På 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.

Dersom skattyteren f.eks. etter at fagdelen er avsluttet, enten på eget initiativ eller i forbindelse med kurset mv. tar en rundtur/ferieopphold, tas denne aktiviteten med i vurderingen av hva som er hovedformålet med reisen.

#### *1.3.2 Kostnader som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål*

På studiereiser mv. hvor kostnadene i utgangspunktet er fradragsberettigede, vil kostnadsposter som utelukkende gjelder ikke-fradragsberettigede formål, herunder kostnader av ren privat karakter, aldri være fradragsberettiget. Selv om merkostnader til kost og losji er fradragsberettiget, vil f.eks. kostnader til nattklubbesøk, forlenget ferieopphold eller

barregning ikke være fradragsberettiget. Videre er det ikke fradragsrett for kostnader til sightseeingturer, teaterbesøk o.l. når dette ikke er en del av det fradragsberettigede yrkesformål.

### *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 stikkord «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 i Utv. 1983/636.

### *1.3.4 Kostnader som utelukkende gjelder fradragsberettigede formål*

Kostnadsposter som utelukkende dekker fradragsberettigede formål er alltid fradragsberettiget selv om reisen totalt ikke godkjennes som studiereise. Dette vil f.eks. gjelde kostnader til entre 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 til stede. Regnskapspliktige skattytere, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», 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 skjønsmessig fradrag. Regnskapspliktig skattyter har ikke krav på fradrag etter satsene i statlig regulativ (særavtale).

## **3 Minstefradraget**

For lønsmottaker inngår kostnadene til reise, kursavgift mv. i minstefradraget dersom dette benyttes. Merkostnader til kost og losji kan trekkes fra i tillegg til minstefradraget.

Har lønsmottaker mottatt en særskilt godtgjørelse for å dekke kostnadene til turen, og reisen er godtatt som yrkesreise, skal en bruke «nettometoden». Se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

Om de tilfeller hvor skattyter har både lønns- og virksomhetsinntekt, se stikkord «Minstefradrag».

## **4 Opplysninger**

For å kunne vurdere fradragsretten i tvilstilfellene bør ligningsmyndighetene forlange nærmere opplysninger for kongresser, møter, seminarer, kurs mv. om:

- hvilke emner som er behandlet,

- tidsangivelse for hvert emne,
- hva som er særlig viktig i relasjon til skattyters yrke/næringsvirksomhet,
- hva skattyteren faktisk har deltatt på og
- eventuelt trykket program.

For studiereiser bør det forlanges opplysninger om:

- reisens formål,
- skattyteren har fulgt et organisert opplegg,
- hvordan reisen er foretatt,
- hvilke steder som er besøkt med tidsangivelse,
- hva som er studert på hvert sted og
- andre personer i samme bransje/virksomhet/yrke har deltatt.

## **5 Kostnadene dekket av arbeidsgiver**

### ***5.1 Tillegg hos arbeidstaker***

#### *5.1.1 Generelt*

Har arbeidsgiveren dekket kostnadene til en studiereise mv. som er godtatt som yrkesreise, skal arbeidstakeren ikke ha tillegg, heller ikke for fritt opphold (kost og losji). Har arbeidsgiveren også dekket kostnader av rent privat karakter (f.eks. ektefelles deltakelse, forlenget ferieopphold), skal kostnadene til dette tillegges arbeidstakerens inntekt og behandles som lønn.

Dersom studiereise ikke blir godtatt som yrkesreise, kan det bli spørsmål om å skattlegge arbeidstakeren for fordel ved fri reise og opphold, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

#### *5.1.2 Arbeidsgiverfinansiert utdanning*

Om skattefritak for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se stikkord «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 på reiser av privat karakter skal behandles som en lønnskostnad.

## **6 Kostnader dekket av leverandør mv.**

### ***6.1 Fradrag for yter***

Særlig 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 fradragsberettiget på yters hånd, men dersom den har karakter av representasjon, er fradragsrett avskåret, se stikkord «Representasjon».

### ***6.2 Mottakers forhold***

For den som mottar en reise som nevnt, blir reisen å behandle etter samme regler som foran. 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. Den skattepliktige fordel må da fastsettes skjønnsmessig på tilsvarende måte som nevnt foran. Se f.eks. LRD i Utv. 1987/83 og LRD i Utv. 1994/212.

# Svalbard - ligning på fastlandet

- *Sktl. § 2-35 (2).*
- *Lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.*
- *Forskrift av 15. desember 1997 nr. 1305 om skatt til Svalbard (svbsktl.).*
- *Forskrift av 12. desember 1997 nr. 1296 om ligningsmyndigheter og skatteoppkrever for Svalbard, og om overgangsregler (svbsktl.).*
- *Skd melding nr. 2/02.*

## 1 Generelt

### 1.1 Hva behandles i dette stikkordet

I dette stikkord behandles bare spørsmål om hvilken betydning det har for ligning på fastlandet at:

- en person er bosatt eller et selskap er hjemmehørende på Svalbard, eller
- en person bosatt eller et selskap hjemmehørende på fastlandet har arbeid eller virksomhet på Svalbard eller eier fast eiendom og/eller anlegg med tilbehør på Svalbard.

Skatteplikten til Svalbard er bare behandlet i den utstrekning denne fører til at formuen og inntekten ikke skattlegges på fastlandet. Hvordan ligningen skal utføres for formue og inntekt skattepliktig til Svalbard, behandles ikke her.

Om skattlegging av personer som oppholder seg på Jan Mayen, se stikkord «Jan Mayen».

### 1.2 Ligningsmyndigheter

Svalbard er eget beskatningsområde og har eget ligningskontor. Henvendelser om skatt, ligning og klagebehandling skal rettes til Svalbard likningskontor, Postboks 413, 9170 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70.

### 1.3 Virkeområde for Svalbardskatteloven

Svalbard omfatter de områder som er nevnt i lov om Svalbard av 17. juli 1925 nr. 11 § 1 og havområdene omkring inntil fire nautiske mil.

### 1.4 Enkelte hovedregler

Personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard skal i relasjon til sktl. behandles på samme måte som person bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet. Slike personer/selskap vil bare ha begrenset skatteplikt til fastlandet. Dette gjelder imidlertid ikke i forhold til bestemmelsen om kildeskatt på utbytte. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

Person bosatt på fastlandet kan ha begrenset skatteplikt til Svalbard for formue og/eller inntekt. Slik formue og inntekt skal ikke skattlegges på fastlandet, forutsatt at formuen/inntekten er skattlagt på Svalbard. Tilsvarende gjelder for aksjeselskap og likestilte selskaper når selskapene anses hjemmehørende på fastlandet. Dette innebærer at formue og inntekten som er skattlagt på Svalbard ikke kan tas med ved ligningen på fastlandet. Se for øvrig stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt på fastlandet. Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst. O. nr. 2 (1996-97) pkt 5.3.3 og 8.2 og Besl. O. nr. 29 (1997-98).

## **2 Hvem er bosatt/hjemmehørende på Svalbard**

### **2.1 Fysiske personer**

#### **2.1.1 Innflytting**

Fysisk person anses som bosatt på Svalbard 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, vil ikke medføre at oppholdet anses avbrutt.

#### **2.1.2 Utflytting**

Fysisk person som har vært bosatt på Svalbard anses ikke lenger som bosatt på Svalbard når vedkommende:

- tar opphold utenfor Svalbard, og
- blir skattepliktig som bosatt på fastlandet eller i fremmed stat.

Personer som har vært bosatt på Svalbard og flytter til fastlandet behandles på samme måte som personer som flytter fra utlandet til Norge. Om når person anses bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» og «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

#### **2.1.3 Ektefeller**

Ektefellers bostedsforhold må vurderes hver for seg.

### **2.2 Aksjeselskap mv.**

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 i Utv. 1989/883, jf. Ot.prp. nr. 32 (1995-96) pkt. 5.3.4.1.

### **2.3 Deltakerlignet selskap mv.**

Etter norsk intern rett 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. Om hvor den enkelte deltaker anses bosatt/hjemmehørende, se foran. Ved beskatning av den enkelte deltaker gjelder de vanlige regler for beskatning av virksomhetsinntekt.

### **2.4 Melding til folkeregisteret**

Det er ikke eget folkeregister på Svalbard. Ligningskontoret på Svalbard fører imidlertid et eget befolkningsregister.

Skal oppholdet på Svalbard vare lengre enn 6 måneder, skal det meldes om midlertidig utflytting til folkeregisteret for bostedskommunen. Når utflytting er meldt til folkeregisteret,

vil skattyter stå som midlertidig utflyttet i skattemanntallsgruppe 10 og i folkeregisteret, spesiell registreringsgruppe 3 Svalbard.

### **3 Personer bosatt på fastlandet**

#### **3.1 Generelt**

Personer som er bosatt på fastlandet er ikke skattepliktig til fastlandet for følgende formue og inntekt på Svalbard:

- lønn, annen godtgjørelse for arbeid og inntekt av virksomhet. Forutsetningen er at inntekten er opptjent ved midlertidig opphold på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager. Om feriepenge, se nedenfor,
- følgende ytelser når ytelsene mottas under opphold på Svalbard som varer sammenhengende i minst 30 dager og vedkommende var i aktivt arbeid på Svalbard da retten til utbetaling oppstod:
  - sykepenge etter kapittel 8 i folketrygdloven
  - stønad etter kapittel 9 i folketrygdloven
  - fødselspenge og adopsjonspenge etter kapittel 14 i folketrygdloven og
  - dagpenge under arbeidsløshet etter kapittel 4 i folketrygdloven
  - dagpenge i privat syke- og ulykkesforsikring som nevnt i sktl. § 5-10 bokstav c nr. 4.
- formue og inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard.

De ovennevnte inntekter inngår verken i alminnelig inntekt eller personinntekt på fastlandet. Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard. Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til formue og inntekt som skattlegges på Svalbard. Har skattyteren fast eiendom og anlegg med tilbehør på Svalbard, skal det ikke gis fradrag for gjeld knyttet til erverv av slik formue og renter av denne gjelden, smlg. stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 17.1 «Gjeld». Reglene om forholdsmessig fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet kommer ikke til anvendelse.

#### **3.2 Spesielle spørsmål**

##### **3.2.1 Sammenhengende opphold på Svalbard**

Skattyter må oppholde seg sammenhengende minst 30 dager på Svalbard. 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 på fastlandet og deretter 20 dager på Svalbard, foreligger to oppholdsperioder på under 30 dager.

Unntak gjøres i spesielle tilfeller for personer som arbeider i turnusordninger på Svalbard når kravet til arbeidstid og sikkerhet gjør at 30-dagers kravet ikke kan oppfylles. Det forutsettes imidlertid at første periode utgjør minst 30 dager, og at vedkommende har hele sitt arbeidsforhold på Svalbard.

Ved beregning av 30-dagers perioden regnes ikke reisedager til og fra Svalbard som opphold på Svalbard.

Et sammenhengende opphold på minst 30-dager som går over et årsskifte, tilfredsstillers vilkåret selv om oppholdet i ett eller begge inntektsårene er under 30 dager.



### *3.2.2 Feriepenger*

Feriepenger av lønn som er skattlagt på Svalbard, skattlegges på Svalbard selv om beløpet er utbetalt etter fraflytting fra Svalbard.

### *3.2.3 Pensjon, føderåd eller livrente*

Pensjon, føderåd eller livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold er skattepliktig til fastlandet når skattyter ikke anses bosatt på Svalbard, se ovenfor.

### *3.2.4 Personfradrag/fradrag i skatt*

For personer som er bosatt på fastlandet gis det fullt personfradrag, og fradrag i skatt for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU).

### *3.2.5 Godtgjørelse for reise til/fra Svalbard*

For personer bosatt på fastlandet skal lønn og/eller godtgjørelse utbetalt for reise til og fra Svalbard lignes på fastlandet etter skattelovens vanlige regler.

### *3.2.6 Underskudd*

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt på fastlandet. Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst.O. nr. 2 (1996-97) pkt. 5.3.3 og 8.2 og Besl. O. nr. 29 (1997-98).

## **4 Selskap hjemmehørende på fastlandet**

### **4.1 Aksjeselskap mv.**

Aksjeselskap mv. som er hjemmehørende på fastlandet er ikke skattepliktig til fastlandet for følgende inntekt på Svalbard:

- inntekt av næringsvirksomhet utøvet på Svalbard såfremt virksomheten varer sammenhengende i minst 30 dager
- inntekt av fast eiendom og anlegg med tilbehør som ligger på Svalbard.

Forutsetningen er at inntekten faktisk er skattlagt på Svalbard. De ovenfor nevnte inntekter inngår verken i alminnelig inntekt eller personinntekt på fastlandet. Det skal ikke gis fradrag på fastlandet for kostnader som knytter seg til inntekt på Svalbard.

Har selskapet fast eiendom og anlegg med tilbehør på Svalbard, skal det ikke gis fradrag for gjeld knyttet til erverv av slik formue og renter av denne gjelden, smlg. stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 17.1 «Gjeld». Reglene om forholdsmessig fordeling av gjeld og gjeldsrenter mellom Norge og utlandet kommer ikke til anvendelse.

#### *4.1.1 Konsernbidrag*

Selskap hjemmehørende på fastlandet får ikke fradrag for konsernbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard.

#### *4.1.2 Aksjonærbidrag*

Aksjonærer bosatt/hjemmehørende på fastlandet får ikke fradrag for aksjonærbidrag til selskap hjemmehørende på Svalbard.

#### *4.1.3 Underskudd*

Underskudd i alminnelig inntekt på Svalbard kan ikke kreves fradratt i alminnelig inntekt på fastlandet. Tilsvarende gjelder for underbalanse på formue. Se Innst. O. nr. 2 (1996-97) pkt. 5.3.3 og 8.2 og Besl. O. nr. 29 (1997-98).

#### **4.2 Deltakerlignet selskap**

Om deltakerlignet selskap, se foran under pkt. 2.3 «Deltakerlignet selskap mv.».

### **5 Personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard**

#### **5.1 Generelt**

Personer bosatt og selskap hjemmehørende på Svalbard skal i utgangspunktet svare skatt av hele sin formue og inntekt til Svalbard. De kan imidlertid bli skattepliktige til fastlandet, i prinsippet på samme måte som for personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet». Dette vil f.eks. gjelde følgende poster:

- formue/inntekt stedbundet til fastlandet,
- lønn og annen godtgjørelse for arbeid opptjent under midlertidig opphold på fastlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet»,
- inntekt av næringsvirksomhet på fastlandet,
- gevinst ved salg av aksjer i selskaper hjemmehørende på fastlandet når salget skjer innen fem år etter utløpet av det kalenderår da skatteplikten som bosatt på fastlandet opphørte.

Personer bosatt på Svalbard skal likevel ikke anses som utenlandsk aksjonær i Norge.

#### **5.2 Spesielle spørsmål**

##### **5.2.1 Gjeld/gjeldsrenter**

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter for personer bosatt/selskap hjemmehørende på Svalbard, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 17 «Fradrag».

##### **5.2.2 Kostnadsfradrag**

Det gis bare fradrag på fastlandet for kostnader knyttet til inntekt som skattlegges på fastlandet. Det gis derfor ikke fradrag for premie til individuell pensjonsavtale (IPA), underholdsbidrag og andre kostnader som ikke knytter seg til noen inntekt, se stikkord «Fordelingsfradrag».

##### **5.2.3 Personfradrag**

Om tolvtedels personfradrag i lønnsinntekt ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet, se stikkord «Klassefastsettelse».

##### **5.2.4 Standardfradrag, 15 pst.-fradrag**

Skattyter bosatt på Svalbard gis 15 pst. standardfradrag i arbeidsinntekt opptjent på fastlandet ved midlertidig opphold (under 6 måneder), se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

##### **5.2.5 Minstefradrag**

Om begrensning av maksimumsbeløpet for minstefradraget, se stikkord «Minstefradrag».

##### **5.2.6 Skattefradrag**

Ved midlertidig arbeidsopphold på fastlandet gis det ikke fradrag i skatt for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU).

## **6 Lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet**

Personer (bosatt på Svalbard) som reiser direkte fra Svalbard til tjeneste for den norske stat utenfor norsk territorium, og som etter tjenesten reiser direkte tilbake til Svalbard, anses fortsatt bosatt på Svalbard så lenge vedkommende ikke blir skattepliktig som bosatt i oppholdsstaten. Dette gjelder bl.a ved tjeneste i FN's fredsbevarende styrker. Toppskatt, trygdeavgift og fellesskatt til staten på lønn fra den norske stat opptjent utenfor Svalbard, skal i slike tilfeller likevel utlignes ved Oslo likningskontor, se svbsktl. § 2-1 annet ledd og stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

## **7 Utflyttings- og tilbakeflyttingsåret**

Om hva som er skattepliktig til fastlandet og om fradragene, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

## **8 Ektefeller**

### **8.1 Generelt**

Er en ektefelle bosatt på fastlandet og den andre på Svalbard, skal formue/gjeld og inntekt/kostnader henføres til hver av ektefellene etter de vanlige regler. Om fordeling av kostnader mellom ektefeller, se stikkord «Renter av gjeld» og stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **8.2 Personfradrag**

Anses begge ektefeller bosatt på fastlandet, gis det fullt personfradrag her, selv om en eller begge har inntekter som skattlegges på Svalbard. Anses den ene av ektefellene bosatt på Svalbard hele året og den andre på fastlandet, skal ektefellen på fastlandet settes i klasse 1 og den andre i klasse 0 for stedbundet inntekt vedkommende blir lignet for her. For år hvor ektefellen på Svalbard etter vanlig regler skal ha redusert personfradrag, vises til stikkord «Klassefastsettelse» under pkt. 3.2 «Bosatt/opphold i Norge en del av året»

## **9 Meldinger fra ligningskontoret i fastlandskommunen til Svalbard likningskontor**

For skattytere som anses skattemessig bosatt på Svalbard bør ligningskontoret i fastlandskommunen oversende alle opplysninger som er nødvendig av hensyn til ligningen på Svalbard til Svalbard likningskontor, Postboks 413, 9170 Longyearbyen, tlf. 79 02 36 70. Dette gjelder bl.a:

- fastsettelse av personinntekt
- opplysninger om stedbundet formue og inntekt i fastlandskommunen
- pensjonsoppgaver
- oppgave over avkastning på livsforsikring
- utenbys innberetninger mv.

# **Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne**

*Sktl. § 6-3 (4), § 6-81, § 6-82, § 6-84 og § 6-85.*

## **1 Generelt**

Helt særfradrag for alder og/eller uførhet er kr 1 530 per måned, dvs. kr 18 360 per år.

Halvt særfradrag er kr 765 per mnd., dvs. kr 9 180 per år.

## **2 Særfradrag på grunn av alder**

### **2.1 Generelt**

Fra og med den måned en skattyter fyller 70 år (gjelder skattytere født i 1932 eller tidligere) skal vedkommende ha fullt særfradrag for alder med kr 1 530 per måned, dvs. kr 18 360 for et helt år. Dør skattyter i løpet av inntektsåret gis særfradrag til og med døds måneden.

Skattyter som er 67 til 70 år (født 1932-35) kan velge å heve hel eller delvis alderspensjon fra folketrygden. Særfradrag gis fra og med den første hele måneden skattyter får ubetalt pensjon for. Personer som får pensjon fordi de fyller 67 år, får først pensjon fra og med måneden etter fylte 67 år og skal derfor først ha særfradrag fra den måneden. De som hever alderspensjon fra folketrygden får særfradrag for alder i samme forhold som de hever pensjon for den enkelte måned. Skattyter som f.eks. hever 60 pst. alderspensjon får 60 pst. særfradrag, dvs. kr 918 per måned.

### **2.2 Ektefeller, herunder meldepliktige samboere og registrerte partnere**

#### **2.2.1 Hovedregel**

Ektefeller som lignedes sammen (felles eller særskilt) skal som hovedregel til sammen bare ha ett fullt særfradrag. Dette gjelder selv om begge hver for seg fyller kravene til fullt særfradrag for alder. Har bare en av ektefellene krav på særfradrag for alder, gis særfradraget til vedkommende. For de måneder begge ektefeller har alderspensjon, blir særfradraget fordelt med en halvpart på hver.

Ektefelle som er 67 til 70 år (født 1932-35) kan velge å heve hel eller delvis alderspensjon etter folketrygden. Ektefeller som begge hever alderspensjon fra folketrygden, får særfradrag i forhold til den høyeste pensjon som blir utbetalt fra og med vedkommende måned. Hvis den ene ektefelle f.eks. får utbetalt 40 pst. alderspensjon, mens den andre får 70 pst. alderspensjon, skal ektefellene til sammen ha 70 pst. særfradrag. Dette særfradraget fordeles med en halvpart på hver av ektefellene.

Hvis inntekten til den ektefelle som har rett til særfradraget ikke er stor nok til å dekke fradraget, overføres det overskytende til den annen ektefelle. Overføringen foretas maskinelt.

#### **2.2.2 Fordeling av særfradraget når en av ektefellene har rett til særfradrag for uførhet og den andre for alder**

Ektefeller som lignedes sammen (felles eller særskilt) skal som hovedregel til sammen bare ha ett fullt særfradrag selv om en av ektefellene fyller kravene til særfradrag for uførhet (fullt eller halvt) og den andre for alder.

Har den ene ektefelle full eller halv uførepensjon i det år den annen ektefelle begynner å motta full alderspensjon, bortfaller særfradraget for uførhet fra den måned den annen mottar alderspensjon. Alderspensjonisten får fullt månedsfradrag fra første måned med alderspensjon. Deling av særfradraget mellom ektefellene kan først gjennomføres fra den måned begge er blitt alderspensjonister.

#### **2.2.3 Unntak, begge ektefellene har vært ufør før fylte 67 år**

Hadde begge ektefellene rett til særfradrag pga. uførhet før måneden etter at den eldste av dem fylte 67 år, skal de ikke stilles dårligere ved overgangen til alderspensjon fra folketrygden. De beholder derfor de samlede månedlige særfradrag de tidligere har hatt krav

på pga. uførhet. Dersom hver av ektefellene før noen av dem fylte 67 år, f.eks. hadde rett til fullt særfradrag pga. uførhet med kr 1 530 per måned, vil de hver beholde kr 1 530 per måned i særfradrag også etter at de er blitt alderspensjonister.

Har den ene ektefelle rett til et halvt særfradrag (dvs. kr 765 per måned) og den andre ektefelle rett til fullt særfradrag (dvs. kr 1 530 per måned) før noen av dem ble alderspensjonist, vil de også etter at de er blitt alderspensjonister ha rett til samme særfradrag.

#### *2.2.4 Uførepensjon tilstås med tilbakevirkende kraft*

Går en ektefelle over fra å motta uførepensjon til å motta alderspensjon og den annen ektefelle deretter tilstås uførepensjon med tilbakevirkende kraft for tidsrom før den andre fikk alderspensjon, innrømmes ektefellene forhøyet særfradrag. Dette gjelder uavhengig av om det faktisk skjer noen utbetaling. Skattyter har ikke krav på særfradrag for tidsrommet han har mottatt sykepenger, slik at etterbetaling av sykepenger frem til det tidspunkt den andre ektefelle gikk over til alderspensjon ikke vil gi krav på forhøyet særfradrag.

### **2.3 Samboere som ikke er meldepliktige**

For samboere som ikke er meldepliktige, fastsettes særfradraget for hver av dem uavhengig av den andre. For eksempel gis det fullt fradrag til hver av dem hvis begge oppfyller vilkårene for fullt særfradrag.

### **2.4 Forholdet til andre særfradrag**

#### *2.4.1 Fullt særfradrag for alder*

Får skattyteren eller ektefellen fullt særfradrag på grunn av alder for en måned, kan de for samme måned eventuelt i tillegg bare få særfradrag for:

- forsørgelse (sktl. § 6-80), og
- store kostnader ved sykdom (sktl. § 6-83)

men ikke av andre grunner. Om tilfeller hvor noen av ektefellene har hatt krav på uførepensjon før fylte 67 år, se foran.

#### *2.4.2 Redusert særfradrag for alder, ektefeller*

I de tilfeller skattyteren eller ektefellen har hevet redusert alderspensjon kan det, i tillegg til særfradrag for alder for denne ektefellen, samtidig gis særfradrag for den andre ektefellen for:

- mottatt uførepensjon mv. hvor ervervsevnen er nedsatt med minst 2/3 (sktl. § 6-81 (2))
- mottatt uførepensjon mv. hvor ervervsevnen er nedsatt med mindre enn 2/3 (sktl. § 6-81 (3)). Fra og med inntektsåret 2002 skal skattytere ikke innrømmes særfradrag fordi vedkommende mottar rehabiliteringspenger etter ftrl. kap. 10 eller attføringspenger etter ftrl. kap. 11.
- lettere nedsatt ervervsevne (sktl. § 6-82)
- store sykdomskostnader (sktl. § 6-83)
- forsørgelse (sktl. § 6-80).

Samlet særfradrag til sammen for ektefellene, utenom særfradrag for forsørgelse og store kostnader ved sykdom kan i slike tilfeller ikke overstige kr 1 530 per måned som gir kr 18 360 per år.

Overstiger de samlede månedsfradrag for ektefellene etter sktl. § 6-81 (2) eller (3) på forhånd månedsfradraget for alder, skal ektefellenes månedsfradrag ikke reduseres selv om de deretter mottar alderspensjon. Tilsvarende gjelder om ektefellene på forhånd hadde rett til særfradrag etter sktl. § 6-82.

### **3 Særfradrag på grunn av sterkt nedsatt ervervsevne (uførhet)**

Er ervervsevnen varig nedsatt med minst 2/3 og skattyter har mottatt:

- foreløpig uførestønad (etter ftrl. § 12-16), eller
- uførepensjon

gis særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) med kr 1 530 fra og med den måned, dvs. kr 18 360 for et helt år. Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal særfradrag gis til og med døds måneden.

Særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) skal gis enten uførepensjonen blir utbetalt fra folketrygden, Statens pensjonskasse o.l. eller fra private pensjonsordninger.

#### **3.1 Fordeling mellom ektefeller**

Når ektefeller lignes særskilt eller under ett med fordeling, skal den uføre ha særfradraget i sin inntekt, med mindre den andre ektefellen mottar full alderspensjon. Er vedkommendes inntekt ikke stor nok til at særfradraget kan nyttes fullt ut, overføres det overskytende til den annen ektefelle maskinelt.

Om fordelingen der den ene er alderspensjonist og den andre er ufør, se ovenfor under pkt. 2 «Særfradrag på grunn av alder».

#### **3.2 Uførepensjon tilstås med tilbakevirkende kraft**

Tilstås uførepensjon med tilbakevirkende kraft skal særfradraget for de tidligere årene vurderes på nytt etter reglene ovenfor, for den perioden uførepensjonen er tilstått. Dette gjelder uavhengig av om det faktisk skjer noen etterbetaling, likevel slik at skattyter ikke har krav på særfradrag for tidsrommet han har mottatt sykepengene.

#### **3.3 Forholdet til andre særfradrag**

Særfradrag for sterkt nedsatt ervervsevne kan eventuelt gis samtidig med særfradrag på grunn av:

- forsørgelse (sktl. § 6-80),
- store kostnader ved sykdom (sktl. § 6-83).

Særfradrag på grunn av sterkt nedsatt ervervsevne (uførhet) og fullt særfradrag på grunn av alder kan som hovedregel ikke gis for samme måned. For uføre ektefeller der begge har særfradrag for uførhet ved overgang til alderspensjon er det gjort unntak. Se ovenfor under pkt. 2.2.3 «Unntak, begge ektefellene har vært ufør før fylte 67 år».

### **4 Særfradrag for mottaker av visse stønader og pensjoner**

Etter sktl. § 6-81 (3) skal skattyter innrømmes 1/2 særfradrag ved ligningen med kr 765 per måned fra og med den måned som han, uten at ervervsevnen er nedsatt med 2/3-deler, har mottatt:

- uførepensjon etter ftrl.

- uførepensjon etter andre lover som f.eks. lov av 28. juli 1949 nr. 26 om Statens Pensjonskasse og lov av 12. desember 1958 nr. 10 om yrkesskadetrygd. Særfradrag forutsetter i disse tilfellene at uførheten er varig eller
- foreløpig uførestønad etter ftrl. § 12-6.

Dør skattyter i løpet av inntektsåret, skal særfradraget gis til og med døds måneden.

Særfradraget er kr 765 per mnd dvs. kr 9 180 for et fullt år.

Menerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17 gir ikke rett til særfradrag. Fra og med inntektsåret 2002 skal skattytere ikke innrømmes særfradrag fordi vedkommende mottar rehabiliteringspenger etter ftrl. kap. 10 eller attføringspenger etter ftrl. kap. 11.

Særfradrag etter denne bestemmelse gis ikke for mottakere av tilsvarende pensjoner som ikke er lovregulert, f.eks. pensjoner fra private pensjonsordninger og pensjoner fra offentlige pensjonsordninger som ikke er lovregulert, f.eks. administrerer Kommunal Landspensjonskasse (KLP) både lovregulerte og ikke lovregulerte pensjonsordninger.

#### **4.1 Fordeling mellom ektefeller**

Når ektefeller ligned særskilt eller under ett med fordeling, skal særfradrag gis i inntekten hos den som har mottatt ytelsen, med mindre den andre ektefellen mottar full alderspensjon. Hvis vedkommende ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, overføres det overskytende maskinelt til den annen ektefelle.

Om fordelingen der den ene er alderspensjonist og den andre mottar slike ytelser, se ovenfor under pkt. 2 «Særfradrag på grunn av alder».

#### **4.2 Uførepensjon tilstås med tilbakevirkende kraft**

Tilstås uførepensjon med tilbakevirkende kraft skal særfradraget for de tidligere årene vurderes på nytt etter reglene ovenfor, for den perioden uførepensjonen er tilstått. Dette gjelder uavhengig av om det faktisk skjer noen etterbetaling, likevel slik at skattyter ikke har krav på særfradrag for tidsrommet han har mottatt sykepenger.

#### **4.3 Forholdet til andre særfradrag**

Særfradrag for mottaker av visse stønader og pensjoner kan gis sammen med særfradrag på grunn av:

- forsørgelse (sktl. § 6-80),
- store kostnader ved sykdom (sktl. § 6-83).

Særfradrag for mottaker av visse stønader og pensjoner og fullt særfradrag pga. alder kan som hovedregel ikke gis for samme måned. For uføre ektefeller som begge har særfradrag for uførhet ved overgang til alderspensjon er det gjort unntak. Se ovenfor under pkt. 2.2.3 «Unntak, begge ektefellene har vært ufør før fylte 67 år».

### **5 Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne**

Etter sktl. § 6-82 kan også skattytere med lettere nedsatt ervervsevne få særfradrag i inntekten, selv om de ikke mottar uførepensjon eller andre offentlige stønader. Særfradraget er kr 9 180. Det skal foretas en økonomisk behovsprøving. Ved slik prøving skal skattyterens og eventuell ektefelles formues- og inntektsforhold trekkes inn. Skattyterens og ektefelles

samlede inntekter bør vurderes i forhold til en vanlig inntekt i samfunnet og ikke i forhold til hva skattyteren kunne ha oppnådd.

Særfradrag etter denne bestemmelse vil f.eks. kunne gis skattytere som bare klarer å være i inntektsgivende arbeid en del av dagen. Det er ingen betingelse at den nedsatte ervervsevne har påført vedkommende uvanlig store kostnader, men legeattest bør fremlegges.

### **5.1 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 annen ektefelle.

### **5.2 Forholdet til andre særfradrag**

Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne kan gis sammen med særfradrag på grunn av forsørgelse etter sktl. § 6-80.

Særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne kan ikke gis sammen med særfradrag for store kostnader ved sykdom etter sktl. § 6-83.

Om forholdet mellom særfradrag på grunn av lettere nedsatt ervervsevne og særfradrag pga. alder, se ovenfor under pkt. 2.4 «Forholdet til andre særfradrag».

## **6 Flere kommuner**

Særfradraget fastsettes i bostedskommunen og fordeles eventuelt forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme regler som for fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag». Fordelingen foretas maskinelt.

## **7 Underskudd**

Særfradraget gis etter alle andre inntektsfradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

## **8 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). Ved bruk av standardfradrag inngår særfradrag i dette.

Det reduserte særfradraget beregnes maskinelt.

## **9 Innberetning**

Rikstrygdeverket gir forslag til særfradrag og fordeling av dette mellom ektefeller bortsett fra særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne og særfradrag for store kostnader ved sykdom.

# **Særfradrag – forsørgelse**

*Sktl. § 6-80 og § 6-85.*

## **1 Hovedregel**

### **1.1 Generelt**

I utgangspunktet skal en skattyter som forsørger:



- barn, dvs. egne barn og adoptivbarn (det er omfattende unntak for barn som er bosatt i Norge, se nedenfor under pkt. 2 «Unntak»)
- foreldre og/eller
- andre personer enn de som er nevnt ovenfor og som tilhører samme husstand som skattyteren

ha særfradrag i inntekt ved ligningen for forsørgelse av inntil fire personer. For ektefeller gjelder denne grensen under ett for begge. De kan således ikke få særfradrag for 8 personer ved å kreve særfradrag for 4 hver.

Det er et vilkår for å få særfradrag at det ville være urimelig å la forsørgelsen være uten virkning ved skattlegging av forsørgeren.

Særfradraget går inn i et eventuelt 15 pst. standardfradrag, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

Det gis ikke slikt særfradrag for forsørgelse av ektefelle, registrert partner eller meldepliktig samboer. Om klassefradrag i slike tilfeller, se stikkord «Klassefastsettelse».

### ***1.2 Særfradragets størrelse***

Særfradraget for forsørgelse er i utgangspunktet kr 5000 for hver person som blir forsørget, men ikke for mer enn 4 personer. Om særfradragets størrelse ved forsørgelse av personer bosatt i utlandet, se nedenfor under pkt. 3 «Forsørgelse av personer bosatt i utlandet».

For å få fullt særfradrag for forsørgelse av en person må skattyteren ha dekket en vesentlig del av den forsørgedes ordinære leveomkostninger. Hvis forsørgeren har dekket mindre enn halvparten av den forsørgedes normale leveomkostninger på årsbasis, skal fradraget for vedkommende person reduseres til det halve, eller eventuelt ikke gis.

Har forsørgelsen bare foreligget en del av året fordi den forsørgede er født eller dør i løpet av året, må det vurderes konkret om det er rimelig å gi helt eller halvt særfradrag.

Oppfylles vilkårene for forsørgelse av flere enn 4 personer, kan skattyteren velge hvilke personer som skal regnes med ved fastsettelse av særfradraget innenfor rammen på 4 personer. Innenlands kan dette være aktuelt hvor noen er fullt forsørget og andre delvis forsørget.

### ***1.3 Kravet til forsørgelse***

Om kravet til forsørgelse, se stikkord «Klassefastsettelse» under pkt. 5.3.2 «Når foreligger forsørgelse».

### ***1.4 Ikke-meldepliktige samboere***

Dersom den ene av de ikke-meldepliktige samboende forsørger den andre, kan forsørgeren innrømmes særfradrag etter sktl. § 6-80.

Det kan også gis særfradrag for forsørgelse av den andre samboendes særkullsbarn. Er særkullsbarna ikke adoptert av forsørgeren er det et krav for å få særfradraget at særkullsbarna tilhører samme husstand som forsørgeren. Videre er det et vilkår at forholdet ikke faller inn under unntak nedenfor, se pkt. 2 «Unntak».

### ***1.5 Nærmere om begrepet samme husstand***

I utgangspunktet betyr samme husstand at de personer som omfattes bor i samme boenhet og har felles husholdning.

Det samme gjelder for personer som har sitt virkelige hjem i en annen stat, f.eks. hvor de har en ektefelle som bor i utlandet. Husstanden vil omfatte de som bor der vedkommende har sitt (virkelige) hjem og som han har felles husholdning med når han er hjemme.

## **2 Unntak**

### ***2.1 Generelt***

Særfradrag etter sktl. § 6-80 kan likevel ikke gis for forsørgelse av personer som:

- det kan kreves barnetrygd for hele eller deler av året,
- forsørgeren får fradrag for underholdsbidrag for eller
- har krav på lån i Statens lånekasse for utdanning uten behovsprøving mot foreldreinntekt en større del av året.

### ***2.2 Barnetrygd***

Barnetrygd utbetales som hovedregel bare for barn bosatt i Norge. Barnetrygden løper til og med kalendermåneden før barnet fyller 18 år. Rett til barnetrygd opphører eventuelt tidligere fra og med kalendermåneden hvor barnet inngår ekteskap. Se lov av 24 okt. 1946 nr 2 § 1 jf. § 3.

Unntaket gjelder dersom det utbetales barnetrygd for barnet, selv om trygden ikke utbetales til den som krever særfradrag for forsørgelsen. Dette har sammenheng med at det offentliges generelle «støtte» til barns underhold anses uttømt ved barnetrygden.

### ***2.3 Den forsørgede har krav på lån i Statens lånekasse for utdanning uten behovsprøving mot foreldreinntekt***

#### ***2.3.1 Generelt***

Selv om en person fullt ut forsørges, kan forsørgeren ikke gis særfradrag dersom den forsørgede har krav på lån i Statens lånekasse for utdanning uten behovsprøving mot foreldreinntekt for en «større del av inntektsåret». Dette har sammenheng med at det offentliges generelle «støtte» til elevs/studenters underhold anses uttømt ved studielånet. I så måte kommer lånet i samme stilling som barnetrygd. Det kan ikke gis særfradrag med den begrunnelse at vedkommende ikke har benyttet seg av adgangen til å søke slikt lån.

De aller fleste som er 20 år eller eldre den 31.12 i inntektsåret og er i utdanning som de selv må bekoste, har krav på slikt lån. De som fyller 19 år i løpet av inntektsåret vil bare ha krav på slikt lån fra august og ut resten av året, dvs. for 5 måneder dette året.

Kommer en til at det har foreligget forsørgelse hele eller deler av året, samtidig som den forsørgede har hatt krav på ovenfor nevnte lån, avgjøres særfradragsspørsmålet slik:

- ikke særfradrag dersom den forsørgede har hatt rett til lån for mer enn 5 måneder (for et fullt utdanningsår gis det lån for 10 måneder),
- halvt særfradrag når den forsørgede har hatt krav på lån for 5 måneder eller kortere tid, og vedkommende utenom denne tiden har vært fullt forsørget resten av inntektsåret og
- helt særfradrag bare i rene unntakstilfeller, f.eks. hvor den forsørgede bare har hatt krav på lån for et par måneder og resten av året har vært fullt forsørget.

(For 19 åringer med rett til ovennevnte lån vil det således bare bli aktuelt med et halvt særfradrag.)

### *2.3.2 Utdanning som går inn under ordningen med lån uten behovsprøving mot foreldreinntekt*

Lån uten behovsprøving mot foreldreinntekt kan gis til videregående utdanning - utdanning i videregående almen-, yrkes- og fagskoler, høyere utdanning, og eventuelt annen yrkesutdanning som bygger på videregående utdanning. Utdanningen må normalt ha offentlig godkjenning for å komme inn under låneordningen. I tillegg gis lån til utdanning ved godkjente utenlandske utdanningsinstitusjoner. Det er Statens Lånekasse for utdanning som avgjør om den enkelte utdanningsinstitusjon faller inn under låneordningen.

I praksis vil de viktigste skoler mv. som ikke kvalifiserer til lån være grunnskoler, militære skoler (f.eks. Krigsskolen) og etatskoler innen statsforvaltningen.

## **3 Forsørgelse av personer bosatt i utlandet**

### **3.1 Generelt**

Særfradrag for forsørgelse kan også gis ved forsørgelse av personer bosatt i utlandet. I slike tilfeller kan fradraget begrenses til faktiske kostnader, men maksimumsfradraget på kr. 5000 per person og begrensningen til maksimalt 4 personer, gjelder også da. Maksimumsfradraget skal ikke begrenses selv om levekostnadene i den forsørgedes bostedsland er vesentlig lavere enn i Norge.

Oppfylles vilkårene for særfradrag for forsørgelse av flere enn 4 personer, kan skattyteren velge hvilke personer som skal regnes med ved fastsettelse av særfradraget innenfor rammen på 4 personer.

Dersom de oversendte beløp også gjelder forsørgelse av ektefelle, slik at skattyteren ligger i klasse 2, må ektefellens andel av det hjemsendte beløp (i praksis satt til personfradraget) holdes utenfor ved beregning av særfradrag, slik som i eksempelet nedenfor:

*Forsørgelse av hustru og to barn:*

<i>Hjemsendt beløp ifølge kvitteringer</i>	<i>Kr 35 000</i>
<i>Hustruens andel (tilsvarende personfradraget)</i>	<i>Kr 30 100</i>
<i>Barnas andel</i>	<i>Kr 4 900</i>

### **3.2 Dokumentasjon for forsørgelse i utlandet**

For ektefelle og egne barn under 17 år, bør det kreves vigsels- og fødselsattest. Ytterligere dokumentasjon av faktisk forsørgelse av egne barn under 17 år er normalt ikke nødvendig. I den utstrekning skattyter krever klasse 2 pga. ektefelle bosatt i utlandet, vil det etter de nærmere forhold kunne være behov for å få fremlagt dokumentasjon fra offentlig myndighet om inntektsforholdene for ektefellene.

For andre personer som det kreves særfradrag for, bør det kreves attest på norsk (unntak gjelder for de nordiske språk, herunder islandsk og finsk, jf. den nordiske språkkonvensjonen av 17 juni 1981). Attester som ikke lyder på nordisk språk bør kreves oversatt av autorisert translatør, ambassadefunksjonær eller av annen kompetent organisasjon som f.eks. Pakistan Workers Welfare Union.

Attesten skal inneholde følgende opplysninger hvor innholdet og ikke bare underskriften skal være bekreftet av vedkommende offentlig myndighet:

- fødselsdato
- familietilknytning til skattyteren, eventuelt annet tilknytningsgrunnlag for forsørgelsen

samt i tillegg hvert år:

- at den forsørgede er i live
- den forsørgedes inntekt og
- at den forsørgede ikke var forsørget, helt eller delvis, av andre

De aktuelle attester bør komme fra hjemlandet offentlige myndigheter. Av attesten bør det fremgå at den bygger på myndighetenes egne opplysninger i saken. Ved forsørgelse av personer bosatt i Pakistan kan det godkjennes attester fra:

- union council
- town committee, og
- municipal corporation/community

Ytterligere bekreftelse fra vedkommende lands representant i Norge eller Norden er normalt ikke nødvendig. I tvilstilfeller kan ligningskontorene kontakte Fremmedpolitiet. Når det gjelder pakistanske dokumenter, kan man i særlige tvilstilfeller anmode den norske visumattacheen i Pakistan om å undersøke innholdet av dokumentene. De såkalte «Affidavit», er bare en bekreftelse fra en offentlig myndighet om at vedkommende har undertegnet egen erklæring om forsørgelse, og kan derfor ikke godtas som dokumentasjon for at erklæringens innhold er korrekt.

Fradragskravet bør dokumenteres ved originaldokumenter som viser at beløpet faktisk er overført til den forsørgede. Ved overføring via bank må banken bekrefte at beløpet er hevet i utlandet. Sjekker eller remisser som skattyter selv har kjøpt kan ikke uten videre godtas. I noen tilfeller er bankoverføring e.l. med kvittering umulig, eller svært u hensiktsmessig for mottakerne. Annen sannsynliggjøring av overført beløp vil da kunne godtas.

Innen enkelte kulturer er det uvanlig at kvinner opptrer på egenhånd i økonomisk henseende. Man kan da godta at overføringen skjer til en representant for den forsørgede dersom de øvrige konkrete omstendigheter tyder på at det dreier seg om overføring til understøttelse.

Disse retningslinjer gjelder i utgangspunktet alle som krever særfradrag for forsørgelse av personer bosatt i et annet land.

Noen forsørgere har status som flyktninger, hvilket kan attesteres av Statens Flyktningsekretariat. 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 et konkret tilfelle skulle foreligge andre særlige forhold som godtgjør forsørgelse, vil fradrag kunne gis i henhold til det, selv om ikke alle dokumentasjonskrav er oppfylt.

#### **4 Fordeling av særfradrag mellom ektefeller**

Når ektefeller ligned særskilt eller under ett med fordeling, gis særfradrag for forsørgelse med en halvpart til hver ektefelle. Eventuell ikke utnyttet del hos den ene ektefelle overføres maskinelt til ektefellen.

## **5 Forholdet til andre særfradrag**

Særfradrag på grunn av forsørgelse kan gis sammen med ethvert annet særfradrag.

## **6 Flere kommuner**

Særfradraget fastsettes av ligningsmyndighetene for bostedskommunen, og fordeles eventuelt forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme regler som for fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag». Fordelingen foretas maskinelt.

## **7 Underskudd**

Særfradraget gis etter alle andre fradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

## **8 Utland**

Har skattyteren vært skattemessig bosatt i riket bare en del av året, gis særfradrag tilsvarende til det antall hele eller påbegynte måneder av inntektsåret skattyteren har vært bosatt i riket (tolvtedeler), jf. sktl. § 6-85.

Om personer som har 15-pst. standardfradrag, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

# **Særfradrag - sykdom eller svakhet**

- *Sktl. § 6-83 og § 6-85.*
- *FSFIN § 6-83.*
- *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 helse- og sosialvesen (sktl.)*
- *Forskrift av 5. februar 1988 nr. 121 om ligningsbehandling i saker etter skatteloven § 6-82 og § 6-83 særfradrag pga. store sykdomskostnader (lignl.)*
- *Forskrift av 5. mars 1984 nr. 1255 om plikt til å gi ytterligere opplysninger og legitimasjoner for bestemte poster i vedlegg i selvangivelsen (lignl.)*

## **1 Hovedregel**

### **1.1 Generelt**

#### **1.1.1 Generelle vilkår**

Skattytere som har usedvanlig store kostnader på grunn av varig sykdom eller varig svakhet hos dem selv eller noen de forsørger, skal som hovedregel ha særfradrag. Om unntak for kostnader til:

- behandling, pleie og opphold utenfor norsk helse og sosialvesen, se pkt. 2.1 «Kostnader til behandling, pleie eller opphold»
- opphold på alders- og sykehjem, se pkt. 2.2 «Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem» og
- helsereiser, se nedenfor under pkt. 2.3 «Kostnader til helsereiser».

For at særfradrag skal kunne gis, forutsettes det årsakssammenheng mellom sykdommen og kostnadene. I dette ligger at det må dreie seg om en kostnad som ikke hadde påløpt, eventuelt ikke hadde vært så stor, dersom sykdommen/svakheten ikke var tilstede. Om størrelsen av særfradraget, se nedenfor.

Særfradrag kan ikke kreves i tillegg til 15 pst. standardfradrag for utenlandske arbeidstakere, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

#### *1.1.2 Minimumsbeløp*

Det er et vilkår for å få særfradrag at sykdomskostnadene har vært usedvanlig store. Grensen er satt til kr 6 120 i inntektsåret (2/3 av seks hele månedsfradrag).

Det kan ikke gis særfradrag i år hvor kostnadene har vært lavere. Dette gjelder selv om skattyteren har slike lavere kostnader i flere år etter hverandre. Minimumsgrensen gjelder også i året hvor sykdommen og kostnadene begynner å påløpe eventuelt opphører.

Det er summen av sykdomskostnader vedrørende skattyteren selv, ektefelle og noen han forsørger som minst må utgjøre grensebeløpet ovenfor. Krever ektefeller hvert sitt standard særfradrag, må hver av dem ha kostnader som overstiger minstegrensen.

#### *1.1.3 Særfradragets størrelse*

Når skattyteren har krav på særfradrag, skal standard særfradrag settes til kr 9 180 (seks hele månedsfradrag).

Godkjennes sykdomskostnader som er større enn dette standardiserte fradraget, fastsettes særfradraget lik kostnadene. Det er ingen begrensning oppad for særfradragets størrelse, bare nedover.

Særfradraget skal ikke reduseres selv om skattyteren bare er syk en del av året eller at vedkommende dør i løpet av året. Forutsetningen for å få særfradraget i dødsåret er likevel at sykdomskostnadene overstiger minimumsbeløpet vedkommende år, se ovenfor.

#### *1.1.4 Tidfesting av fradraget*

Særfradrag gis i de år det er påløpt tilstrekkelige godkjente sykdomskostnader. Det er ikke noe krav om at kostnadene er betalt i løpet av året, så lenge skattyteren er forpliktet til det.

Om fordeling av særfradrag over flere år, se nedenfor under pkt. 1.6.2 «Spesielt om anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret».

### **1.2 Forsørgelse**

Om når det anses å foreligge forsørgelse, se stikkord «Klassefastsettelse» under pkt. 5.3.2 «Når foreligger forsørgelse».

### **1.3 Varig sykdom eller annen varig svakhet**

#### *1.3.1 Generelt*

Varig sykdom er en medisinsk betegnelse som omfatter alt som vårt helsevesen skal ta seg av. Skattyter må, dersom han krever særfradrag for store sykdomskostnader, kunne fremlegge legeattest som konkluderer med varig sykdom.

Varig svakhet er imidlertid 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 hvort 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 livsutfoldelse, se FIN 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.

### *1.3.2 Varighet*

Sykdom eller annen svakhet vil normalt kunne anses 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 frisk 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 om gangen, må utgangspunktet være at varighetskravet ikke kan 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 det oppstår akutte problemer.

### *1.3.3 Legeattest*

Skattyter har plikt til hvert år å legge legeattest ved selvangivelsen når han krever fradrag for sykdomskostnader, jf. forskrift av 5. mars 1984 nr. 1255 § 3 (lignl.).

## **1.4 Sannsynliggjøring/dokumentasjon av kostnadene**

Det er ikke gitt særskilte regler om krav for sannsynliggjøring av kostnadene i forhold til reglene om særfradrag. Men også her må de alminnelige prinsipper om dokumentasjon/sannsynliggjøring som gjelder generelt under ligningsbehandlingen legges til grunn. Se f.eks. LRD i Utv. 1998/1299.

Kravet til dokumentasjon bør ikke settes så strengt at skattytere nektes fradrag for vesentlige merutgifter som skattyter overveiende sannsynlig har hatt selv om disse ikke formelt kan dokumenteres. Kravet til slik 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 i Utv. 2000/1226.

## **1.5 Kostnadenes art**

### *1.5.1 Generelt*

Ved vurdering av særfradrag skal det, bortsett fra de unntak og begrensninger som er nevnt nedenfor, tas hensyn til alle kostnader som direkte eller indirekte er påført skattyteren på grunn av sykdommen eller svakheten.

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

ha hatt også om han hadde vært frisk, gir derfor bare grunnlag 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.

#### *1.5.2 Eksempel på kostnader som gir rett til fradrag*

Sykdomskostnader omfatter blant annet kostnader til egenandeler i den offentlige helsetjenesten (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. eventuelle merkostnader ved å holde en bestemt diett, kostnader til reise til offentlig norsk sykehus for behandling, besøksreise til hjemmet fra sykehuset og ektefelles/samboers reise for å besøke den syke.

Frdragssatsen ved bruk av bil settes lik kilometersatsen for avstandsfradrag som benyttes ved arbeidsreiser.

Som sykdomskostnader anses også kostnader til nødvendig hjelp i hjemmet med tilsyn og omsorg av den syke når hjelpen ikke omfatter helsefaglige oppgaver utført av privatpraktiserende helsepersonell utenfor norsk helsevesen. 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.

Kostnader til å skifte ut gulvtepper, 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.

Om ekstrakostnader til feriereiser se URD i Utv. 2000/1226.

#### *1.5.3 Eksempel på kostnader som ikke gir rett til 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 Slike kostnader, for eksempel til barnepass, som overstiger grensen for det som kan gis som foreldrefradrag, må regnes med i særfradraget såfremt vilkårene for øvrig er tilstede. Det skal ikke tas hensyn til yrkeskostnader som skattyter får fradrag for direkte eller gjennom minstefradraget.

Kostnader til reparasjon og vedlikehold av bygning som kommer direkte til fradrag eller hvor kostnadene inngår i prosentligningen, regnes således heller ikke som sykdomskostnad.

Ved utlegg til nybygg/påkostning på bygning på grunn av sykdommen mv., f.eks. ved bygging/ombygging av bolig, må det først vurderes om skattyters kostnader er pådratt som en direkte følge av sykdommen mv. Dette kan f.eks. være kostnader til trappeheis, fjerning av dørterskler, spesialinnredninger for kjøkken og bad, merkostnader til bredere dører og handikoptoalett/bad. Det må videre vurderes om de kostnader som er pådratt som følge av sykdommen mv. er oppofret, eller om skattyter må antas å kunne få pengene tilbake som økt salgssum ved et senere salg. Skattyters utlegg kan bare anses som sykdomskostnad i den utstrekning det ikke kan antas at påkostningen fører til verdiøkning på eiendommen. For eksempel vil kostnader forbundet med installasjon av ventilasjonsanlegg i bolig ikke anses som en sykdomskostnad, dersom boligens markedsverdi øker tilsvarende. Gir anlegget også



andre effekter, som f.eks. varmegjenvinning, bør det tas hensyn til dette ved fastsettelsen av eventuelt fradragberettiget beløp. Utlegg som vanligvis ikke fører til verdistigning tilsvarende kostnadene kan f.eks. være kostnader ved installasjon av trappeheis.

Kostnader til å opprettholde den sykelige tilstand, vil ikke være en sykdomskostnad. Således skal det f.eks. ikke tas hensyn til kjøp av låsesystemer for personer med forfølgelsesvanvidd eller til økte matkostnader ifm. bulimi.

Kostnader til å avverge en mulig fremtidig sykdom, f.eks. kostnader til kosttilskudd og trening, gir ikke rett til særfradrag.

Årsavgift til privat medisinsk senter skal normalt ikke regnes som sykdomskostnad, jf. FIN i Utv. 1986/314. Det samme gjelder årsavgift til luftambulanse.

Tappt arbeidsfortjeneste er ikke en kostnad.

## ***1.6 Fastsettelse av kostnadenes størrelse***

### ***1.6.1 Generelt***

Det er i utgangspunktet de faktiske kostnader på grunn av sykdommen mv. som skal anses som sykdomskostnader. Er kostnadene av en type som skattyteren ville pådratt seg uavhengig av sykdommen, er det bare merkostnader som skyldes sykdommen som er sykdomskostnader.

Normalt vil bilkostnader være kostnader som skattyteren ville pådratt seg uavhengig av sykdommen. I utgangspunktet vil således bilkostnader ikke være en sykdomskostnad.

Godkjennes bruk av bil til ekstrakjøring som sykdomskostnad, f.eks. ved kjøring i forbindelse med behandling på sykehus, nyttes fradragssatsen for reise mellom hjem og fast arbeidssted (kr 1,40), såfremt høyere faktiske kostnader ikke kan dokumenteres.

Er skattyteren avhengig av å bruke bil pga. sykdommen og har ervervet en bil som er spesialutstyrt på grunn av skattyterens situasjon, skal sykdomskostnadene fastsettes med utgangspunkt i de faktiske kostnader vedrørende bilen (og ikke etter sats).

Sykdomskostnadene vil være merkostnadene til spesialinnredningen og den del av de øvrige totale kostnadene som kan sies å være merkostnader på grunn av sykdommen mv.

Merkostnadene vil være kostnader som overstiger de bilkostnadene en må anta skattyteren ville hatt om han ikke var syk. Om fordeling over flere år, se nedenfor.

Om tilfelle hvor kostnadene er dekket av det offentlige, se nedenfor under pkt. 1.6.4 «Dekning av kostnadene, offentlige tilskudd».

### ***1.6.2 Spesielt om anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret***

Ved vurdering av det enkelte års kostnad til større anskaffelse/påkostning med bruksverdi utover inntektsåret, f.eks. kjøp av datamaskin, spesialinnredning i bil og godkjente ombyggingskostnader, blir det spørsmål om skattyteren kan kreve hele kostprisen til fradrag i ervervsåret, eller om kostprisen skal fordeles over flere år.

Kostnader til anskaffelser som ikke kan påregnes å ha noen markedsverdi ved omsetning, inngår som en del av sykdomskostnadene i ervervsåret, jf. URD i Utv. 1998/789. Skattyteren kan i stedet velge å fordele kostnadene over et passende antall år i forhold til forventet brukstid. Dette vil f.eks. gjelde montering av trappeheis i en enebolig.

Kostnader til anskaffelser som kan påregnes å ha markedsverdi, anses ikke som en kostnad i ervervsåret. Hvis det som er anskaffet er løsøre som verdiforringes, må inngangsverdien fordeles som sykdomskostnad over et passende antall år hvor en tar hensyn til brukstid og hvor fort objektet blir verdiforringet.

I utgangspunktet vil for eksempel utskifting av tepper til tregulv dels være et vedlikehold som ikke teller med ved fastsettelse av sykdomskostnader, dels kan det være en påkostning som teller med. Imidlertid vil slik påkostning øke omsetningverdien og slitasjen på gulvet vil normalt ikke være påvirket av sykdommen. Det kan derfor normalt ikke sies å påløpe merkostnader til sykdom i slike tilfeller. På den andre siden hvis skattyteren fordi han er blitt allergisk, skifter ut teppene før normalt i forhold til slitasjen, foreligger det en merkostnad utover det vanlige vedlikeholdet på grunn av sykdommen. Den må fastsettes skjønnsmessig.

#### *1.6.3 Dekning av kostnadene, generelt*

Kostnadene må være dekket av skattyteren selv ved egne midler, f.eks. skattepliktige inntekter, lån eller gaver.

#### *1.6.4 Dekning av kostnadene, offentlige tilskudd*

Skattepliktige ytelser fra det offentlige, skal ikke reduseres kostnadene som gir rett til særfradrag. Det vil for eksempel gjelde rehabiliteringspenger etter ftrl. kap 10 og attføringspenger etter ftrl. § 11-9.

Skattefrie tilskudd/stønader fra det offentlige til dekning av kostnadene vedrørende sykdommen eller svakheten skal redusere kostnadene ved den aktuelle sykdom som gir rett til særfradrag. Tilskuddet/stønaden skal imidlertid ikke komme til fradrag i andre kostnader enn de kostnader den er ment å skulle dekke, jf. FIN i Utv. 1998/1400.

Ytelser etter lov om sosiale tjenester mv. av 13. desember 1991 nr. 81 skal ikke redusere kostnadene ved vurdering av særfradrag for sykdomskostnader.

Om hvilke trygdeytelser som er skattepliktige eller skattefrie, se stikkord «Trygdeytelser».

Grunnstønad eller hjelpestønad etter ftrl kap 6. er skattefri og skal redusere kostnadene 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 lyte som medfører ekstrakostnader av betydning. Rett til hjelpestønad vil normalt foreligge hvis vedkommende på grunn av sykdom, skade eller lyte må ha særskilt tilsyn og pleie eller hjelp i huset. Vilårene for å gi grunnstønad og hjelpestønad følger av ftrl. kap. 6. Grunnstønad og hjelpestønad ytes etter satser som fastsettes av Stortinget og kan gis samtidig eller hver for seg. Stønad til bedring av funksjonsevnen (rehabiliteringsstønad) etter ftrl. § 10-5 og 10-6 jf. 10-7, og attføringsstønad etter ftrl. § 11-8, er skattefri og skal også redusere kostnadene som gir rett til særfradrag. Slik hjelp 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 istand til å skaffe seg eller beholde høvelig arbeid. Rehabiliteringsstønad kan blant annet ytes i form av hjelpemidler, høreapparat, ombygging av maskiner eller annet teknisk utstyr på arbeidsplassen, stønad til bil, førerhund, lese- og sekretærhjelp for blinde og svaksynte under utdanning eller i arbeid, tolkehjelp for hørselshemmede, tolke- og ledsagerhjelp for døvblinde. Attføringsstønad kan blant annet ytes i form av tilskudd til opplæring, trening og

arbeidstilvenning, reise og flytting, kostnader til barnetilsyn, merutgifter ved å bo utenfor hjemmet.

### Eksempel:

*Skattyter har hatt diverse sykdomskostnader som gir rett til særfradrag på kr 20 000, inkludert kr 12 000 i pleiekostnader. Han har mottatt ordinær hjelpestønad, som er kr 11 460, til dekning av kostnader til tilsyn og pleie. Hjelpestønnen skal da redusere vedkommendes særfradrag, slik at særfradraget blir kr 8 540. Har derimot skattyter ikke hatt kostnader til tilsyn og/eller pleie, men hatt andre kostnader som gir rett til særfradrag på kr 20 000, skal ikke mottatt hjelpestønad redusere særfradraget. Skattyters særfradrag blir da kr 20 000.*

#### *1.6.5 Dekning av kostnadene, erstatning fra forsikringsselskap, skadevolder mv.*

Personskader som f.eks. medfører varig invaliditet, vil ofte medføre større erstatningsutbetalinger fra forsikringsselskap, skadevolder mv. Erstatningsutbetalinger vil ofte innebære dekning av fremtidige kostnader til pleie mv. som ikke kan påregnes å bli dekket av ordinære trygdeordninger. Likeledes kan det være tatt hensyn til fremtidige økte transportkostnader, tekniske og bygningsmessige endringer i bolig mv. I den utstrekning slike kostnader er dekket av erstatningsutbetaling, vil de ikke komme i betraktning ved fastsettelse av kostnad som gir rett til særfradrag.

### **1.7 Hvem skal ha særfradrag**

#### *1.7.1 Generelt*

Det er skattyteren selv som skal ha fradraget dersom det er han som har dekket kostnadene.

Når en forsørget syk eller svekket person lignedes selvstendig eller særskilt for egen inntekt, skal den forsørgede selv ha særfradrag dersom han selv har dekket sykdomskostnadene. Forsørgeren skal ha fradraget dersom det er han som har dekket kostnadene.

#### *1.7.2 Fordeling mellom ektefeller*

Særfradrag for store sykdomskostnader gis til den av ektefellene som kvalifiserer til særfradraget.

Hvis den ektefellen som har rett til særfradrag ikke har stor nok inntekt til å dekke fradraget, blir det overskytende beløp overført maskinelt til den annen ektefelle.

### **1.8 Forholdet til andre særfradrag**

Særfradrag på grunn av uvanlig store sykdomskostnader kan gis sammen med:

- særfradrag for forsørgelse (§ 6-80)
- særfradrag på grunn av alder (§ 6-81 (1) og (5))
- særfradrag på grunn av uførhet (§ 6-81 (2))
- særfradrag til mottaker av visse stønader og pensjoner (§ 6-81 (3)).

Særfradrag for lettere nedsatt ervervsevne (§ 6-82) kan ikke gis sammen med særfradrag for uvanlig store sykdomskostnader.

### **1.9 Flere kommuner**

Særfradraget fastsettes av ligningskontoret for bostedskommunen og fordeles eventuelt forholdsmessig etter inntektene i hver kommune etter de samme regler som for fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

### ***1.10 Underskudd***

Særfradraget gis etter alle andre fradrag, herunder fremførbart underskudd. Underskudd som følge av særfradrag kan ikke fremføres.

### ***1.11 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 den tid skattyteren bodde i Norge. Minimumsbeløpet på kr 6 120 som vilkår for å få særfradrag skal ikke reduseres. Det standardiserte særfradraget skal imidlertid reduseres forholdsmessig, jf. sktl. § 6-85.

Personer som får 15 pst. standardfradrag for utenlandske arbeidstakere kan ikke samtidig gis særfradrag.

## **2 Unntak (ikke fradragsrett)**

### ***2.1 Kostnader til behandling, pleie eller opphold***

#### ***2.1.1 Generelt***

Kostnader til behandling, pleie og/eller opphold mv.:

- i institusjon og/eller
- hos privatpraktiserende helsepersonell

utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, se nedenfor, gir ikke rett til særfradrag dersom:

- det foreligger tilsvarende tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen og/eller
- det oppsøkte helsetilbud ikke anses som faglig forsvarlig.

#### ***2.1.2 Avgjørelsesmyndighet***

I utgangspunktet er det ligningsmyndighetene som tar standpunkt til om betingelsene for å gi særfradrag foreligger.

Skattyter kan kreve at fylkeslegen avgjør spørsmålet om:

- behandlingen mv. har skjedd innenfor/utenfor norsk offentlig helsevesen
- det norske offentlige helsevesen har et tilsvarende tilbud, herunder at ventetiden ikke er urimelig lang, og
- det oppsøkte tilbudet kan anses som faglig forsvarlig.

Forutsetningen for at skattyter kan kreve at fylkeslegen avgjør spørsmålet er at:

- ligningsmyndighetene har sendt varsel om at særfradrag ikke vil bli innrømmet eller særfradrag ikke er innrømmet ved ligningen og
- saken ikke tidligere har vært fremlagt for helsemyndighetene.

Slikt krav kan bare fremsettes når ligningsmyndighetenes begrunnelse for å nekte særfradrag er at vilkårene i sktl § 6-83, 2 ledd, ikke er til stede.

Ligningsmyndighetene kan også forelegge disse spørsmålene for fylkeslegen av eget tiltak.

Klageinstans for fylkeslegens vedtak er Sosial- og helsedirektoratet, Keysersgt. 13/15, 0031 Oslo gjeldende fra 1. januar 2002. Se Helsedirektoratets forskrift av 14. april 1988 nr. 295.

Helsemyndighetenes avgjørelse av disse spørsmål 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 uttalt at norsk offentlig helsevesen har tilsvarende tilbud, er dette bindende selv om de ikke har uttalt seg om hvorvidt ventetiden er urimelig lang. Alle andre vilkår avgjøres av ligningsmyndighetene.

Avslår ligningsmyndighetene særfradrag uten at saken har vært forelagt for fylkeslegen, skal ligningskontoret gi skattyteren opplysning om klageadgangen og rett til å kreve saken fremlagt for fylkeslegen.

I saker som oversendes fylkeslegen til avgjørelse (behandling som førsteinstans og i klagesaker) bør ligningskontoret gjøre skattyter oppmerksom på at fylkeslegen har behov for følgende opplysninger:

- dokumentasjon på diagnose og behandling (legeerklæring/journalkopi)
- hvem som utførte behandlingen (helseprofesjon)
- hvem som anbefalte/henviste til angjeldende behandlingsinstans
- en beskrivelse av søkerens sykdomsforløp, samt av den kontakten og det tilbudet vedkommende har mottatt fra det offentlige helsevesen i forbindelse med sykdommen
- eventuelle andre opplysninger som det menes å kunne ha betydning for saken.

Krav om fremleggelse for fylkeslegen fremsatt av skattyteren etter at det er truffet avgjørelse vedrørende ligningen, regnes som klage etter lignl. § 9-2. De vanlige regler om klage gjelder for ligningsmyndighetenes avgjørelse vedrørende særfradraget, se stikkord «Endringssak - klage». Er ligningen allerede påklaget, må krav om at fylkeslegen skal avgjøre spørsmålet senest fremsettes før det er fattet vedtak i klagesaken.

Har ligningskontoret av eget tiltak oversendt saken til fylkeslegen, og fylkeslegens avgjørelse medfører et annet resultat enn det som er lagt til grunn ved ligningen, skal ligningskontoret ta ligningen opp som endringssak etter lignl. § 9-5 dersom fylkeslegens avgjørelse først foreligger etter at ligningen er lagt ut.

### *2.1.3 Hvilke kostnader omfattes av begrensingsreglene*

Begrensingen ovenfor for kostnader utenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen, gjelder bare behandling og pleie som er helserelatert. Kostnader til privat hushjelp som hjelper en syk person med mat og vask vil etter omstendighetene kunne gi rett til særfradrag, se LRD i Utv. 1995/952. Gir kostnader til behandling, pleie og/eller opphold utenfor norsk helse- og sosialvesen ikke rett til særfradrag etter reglene ovenfor, vil heller ikke andre kostnader som pådras i tilknytning til behandlingen og/eller oppholdet gi rett til særfradrag. Dette vil f.eks. kunne 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.

#### 2.1.4 Hva er offentlig norsk helse- og sosialvesen

(Spørsmålet om hva som er innenfor norsk helse- og sosialvesen kan forelegges fylkeslegen som avgjør det, se ovenfor.) Hva som er innenfor norsk offentlig helse- og sosialvesen er regulert i Helsedirektoratets forskrift av 14. april 1988 nr. 295 § 3. For tannpleie er det regulert i lov av 3 juni 1983 nr 54 om tannhelsetjenesten.

Institusjoner i Norge er innenfor offentlig norsk helse- og sosialvesen dersom de er eiet og/eller drevet av norske offentlige myndigheter, tatt med på offentlige helseplaner eller på annen måte drevet for offentlig regning. Utenfor faller privatdrevne institusjoner, f. eks. private medisinske røntgeninstitutter og laboratorier utenfor norske helseplaner.

Privatpraktiserende helsepersonell i Norge, herunder lege, fysioterapeut, kiropraktor og psykolog, er innenfor norsk offentlig helse- og sosialvesen bare dersom vedkommende har:

- fastlegeavtale med kommune i Norge jf. forskrift om fastlegeordning i kommunene 14. april 2000 med hjemmel i lov 19. nov. 1982 nr. 66 om helsetjenesten kommunene § 5-1 og lov 2. juli 1999 nr. 64 om helsepersonell m.v.
- avtale om driftstilskudd med kommune i Norge jf. lov 19. nov. 1982 nr. 66 om helsetjenesten kommunene § 5-1
- avtale om driftstilskudd med regionalt helseforetak jf. lov av 2. juli 1999 nr. 61 om spesialisthelsetjenesten mm § 2- 1a, 3. ledd
- avtale med fylkeskommune jf. lov 3. juni 1983 om tannhelsetjenesten.

Privatpraktiserende tannleger er innenfor offentlig helsetjeneste når de har avtale med fylkeskommune jf. tannhelsetjenesteloven § 4-1 jf. § 4-2. Privatpraktiserende tannleger uten slik avtale er utenfor off. helsetjeneste.

Helsepersonell som bare får refusjon etter stykkpris fra trygdemyndighetene regnes ikke å være innenfor offentlig norsk helsevesen. I henhold til Forskrift av 18. juni 1998 nr. 590 er stykkprisrefusjon bare aktuell i forhold til de som fyller vilkårene i forskriften § 2.

Behandling gitt i utlandet på institusjon eller av privatpraktiserende helsepersonell er definert å være gitt innenfor norsk offentlig helse- og sosialvesen bare dersom trygdemyndighetene har gitt bidrag etter ftrl. § 5-22 til dekning av kostnader til behandling, pleie eller opphold. Det samme gjelder om det er gitt bidrag direkte fra kommune, fylkeskommune eller stat. Folketrygden dekker utgiftene til fast organiserte behandlingsreiser for bestemte sykdomsgrupper. Det vil ikke være spørsmål om særfradrag for slike behandlingsreiser fordi folketrygden også dekker reise- og oppholdsutgifter. Jf. Ot.prp.nr. 27 (1986-87) pkt 1.4.6, annet avsnitt. Om helsereise hvor det også foregår behandling, men hvor bare behandlingen er dekket av folketrygden, se nedenfor under pkt. 2.3.2 «Helsereise, hvor det også foregår behandling dekket av folketrygden».

Kostnader til behandling hos fysioterapeut som er innenfor norsk helsevesen, gir rett til særfradrag selv om behandlingen er forordnet av en lege utenfor 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 norsk helsevesen.

Behandling på rekonvalesenthjem og lignende helseinstitusjoner som ikke står i den offentlige helseplan, faller utenfor norsk offentlig helsevesen med mindre det er ytet bidrag til oppholdet etter ftrl. § 5-22 eller direkte fra kommune eller stat.

### *2.1.5 Når foreligger tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen*

(Spørsmål om det foreligger tilbud fra offentlig norsk helsevesen kan forelegges fylkeslegen som avgjør det, se ovenfor.)

Det anses å foreligge tilbud fra offentlig norsk helse- og sosialvesen, når skattyteren kan bli behandlet av norsk helsevesen, selv om metoden for behandling her er forskjellig fra den skattyter oppsøkte utenfor 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 ville ha kunnet gi 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.

For skattyter som frem til 1. januar 2001 var omfattet(s) av det offentlige helsevesens ventelistegaranti kan det (en) legges til grunn at ventetiden har vært urimelig lang dersom garantitiden er overskredet. Den enkelte sak må allikevel vurderes konkret i henhold til vilkåret i forskriften av 14. april 1988 § 4, andre ledd. Etter 1. januar 2001 gjelder ikke ventetidsgarantien(forskriften er opphevet).

Innen tannhelsetjenesten kan det foreligge tilbud til de som omfattes av lov om tannhelsetjenesten av 3 juni 1983 nr 54 § 1-3. Dette vil omfatte personer som fyller 20 år i behandlingsåret eller er yngre og personer med visse grupper syke og eldre.

### **2.2 Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem**

Kostnader til opphold i alders- eller sykehjem gir ikke rett til særfradrag. Dette gjelder også når hjemmet er organisert som et bofellesskap.

Har pensjonærer på slike hjem andre sykdomskostnader må det vurderes om de skal ha særfradrag på grunnlag av disse kostnadene.

Pensjonærer i alders- og sykehjem anses ikke å ha merkostnader i forbindelse med sukkersyke med mindre disse blir sannsynliggjort.

### **2.3 Kostnader til helsereiser**

#### *2.3.1 Generelt*

Kostnader påløpt i forbindelse med helsereiser gir ikke rett til særfradrag.

Helsereise er reise som foretas på grunn av sykdom eller svakhet, men hvor det normalt ikke foregår noen medisinsk behandling eller pleie i vanlig forstand. Det kan være reise til Syden av hensyn til sol/varme o.l., reise til helsebringende kilder, gytjebad, reise til kursteder hvor det er maten og/eller de rolige omgivelsene som er helsebringende, jf. Ot.prp. nr. 27 (1986-87) pkt. 1.4.6.

Reise for å bli behandlet, f.eks. på utenlandsk sykehus, er ikke helsereise, men behandlingsreise. Om slike kostnader, se foran under pkt. 2.1 «Kostnader til behandling, pleie eller opphold». Det er ligningsmyndighetene som avgjør om det fremsatte krav gjelder en helsereise eller behandlingsreise. Spørsmålet skal derfor ikke forelegges fylkeslegen.

### *2.3.2 Helsereise, hvor det også foregår 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 dekningen av selve behandlingen.

Hvor skattyteren kombinerer de positive effekter av et annet klima m.v. (helsereise) med et medisinsk behandlingsopplegg (for eksempel fysikalsk behandling), foreligger det likevel en helsereise når den medisinske behandlingen kunne vært gitt innenfor norsk offentlig helsevesen. Det gis derfor ikke fradrag for kostnader til reise, opphold mv. Dette gjelder også om kostnadene til den medisinske behandling blir dekket av folketrygden etter ftrl. § 5-22.

Eventuelle kostnader som skattyteren har til slik medisinsk behandling, utover det som dekkes av folketrygden, vil likevel kunne gå inn i særfradraget, dersom de alminnelige vilkår for dette er oppfylt. Den behandlingen som det gis bidrag til etter ftrl. § 5-22, må anses for å være gjort innenfor norsk helsevesen.

## **3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### ***3.1 Akupunkturbehandling***

Akupunkturbehandling er tilgjengelig innenfor norsk helsevesen som et supplement til annen behandling. Akupunktur er ikke offisielt anerkjent som en selvstendig behandlingsmetode.

Statens Helsetilsyn har avgjort at akupunktur ikke er faglig forsvarlig ved behandling av ulcerøs colitt.

### ***3.2 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 i Utv. 1998/459. Se også Riksskattenemnda i Utv. 2000/260.

### ***3.3 Bulimi***

Ekstraordinære kostnader til mat som følge av sykdommen bulimi gir ikke rett til særfradrag i medhold av sktl. § 6-83. Dersom skattyter har hatt usedvanlig store utlegg til behandling av sykdommen, kan særfradrag i prinsippet tilstås når vilkårene for øvrig er til stede.

### ***3.4 EDTA-behandling***

Statens Helsetilsyn har uttalt at EDTA-behandling ikke er faglig anerkjent i Norge for behandling av pasienter med aterosklerotiske sykdommer.

## ***3.5 Høygradig syns- og hørselshemmede***

### ***3.5.1 Generelt***

Høygradig synshemmede har rett til særfradrag etter sktl. § 6-83 når de har store kostnader under forutsetning av at synshemmingen ikke kan avhjelpes med briller/linser. Det samme gjelder personer med total døvhets eller høygradig tunghørthet som ikke kan avhjelpes med høreapparat. Skattyter må dokumentere sine kostnader på vanlig måte.

### ***3.5.2 Særlig om operasjon for nærsynthet og store brytningsfeil***

Kostnader til operasjon for høygradig nærsynthet (mer enn 6 dioptrier) anses som sykdomskostnader som gir rett til særfradrag etter sktl. § 6-83. Det samme gjelder kostnader til operativ behandling av store brytningsfeil.



### **3.6 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 merutgiftene.

### **3.7 Naturpreparater, naturmedisin**

#### **3.7.1 Kostnader til forebyggende behandling**

Kostnadene 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.

#### **3.7.2 Kostnader til behandling av allerede oppstått varig sykdom eller svakhet**

Bruk av preparater fra helsekostforretninger (naturmedisin, kosttilskudd mv.) til behandling av en allerede oppstått varig sykdom eller svakhet anses som:

- Helserelatert behandling dersom bruken er forordnet av eller inngår i en behandling på institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell uavhengig av om disse er innenfor eller utenfor norsk helsevesen. Er behandlingen foretatt utenfor norsk helsevesen, skal kostnadene begrenses etter sktl. § 6-83 (2).
- Ikke-helserelatert behandling dersom bruken ikke er forordnet av eller inngår i en behandling på institusjon eller hos helsepersonell. Særfradrag for slike kostnader skal da vurderes bare etter sktl. § 6-83 (1) og ikke begrenses etter annet ledd.

Anses bruken som en helsereelatert behandling etter reglene ovenfor, går kostnadene inn i særfradraget såfremt behandlingen er utført på institusjon eller hos privatpraktiserende helsepersonell innenfor norsk helsevesen. Er behandlingen utført utenfor norsk helsevesen, bør spørsmålet om fradrag forelegges fylkeslegen.

Anses bruken ikke som en helsereelatert behandling etter reglene ovenfor, må ligningsmyndighetene vurdere om alle vilkårene er tilstede. Fradrag må nektes dersom det er utvilsomt at bruken ikke er egnet til å ha virkning på sykdommen eller svakheten.

### **3.8 Kiropraktor**

Kiropraktor som ikke har avtale om driftstilskudd med kommune anses som helsepersonell utenfor norsk offentlig helsevesen. Dette gjelder selv om de får refusjon fra trygdekontoret per behandling. Hvis kiropraktoren også er fysioterapeut med driftstilskudd/basistilskudd fra kommunen er det avgjørende om vedkommende utfører behandlingen i egenskap av kiropraktor eller fysioterapeut.

### **3.9 Ordblindhet (dyslektikere)**

Ordblinde/forsørgere av ordblinde kan i visse tilfelle ha rett til særfradrag ved kjøp av EDB-utstyr. Det er en forutsetning at:

- den enkelte ordblinde fremlegger attest fra lege/logoped som dokumenterer sykdommen/den varige svakhet
- EDB-utstyret må ikke hovedsakelig være anskaffet til yrkesmessig bruk (i slike tilfelle vil det ikke være aktuelt med særfradrag) og
- EDB-utstyret må ha relevans for den enkelte ordblinde, f.eks. inneholde en ordrettingsfunksjon.

Hvert enkelt tilfelle må vurderes konkret med tanke på at det gjelder en omfangsmessig/beløpmessig begrensning.

Om fordeling av slike kostnader over flere år, se foran under pkt. 1.6.2 «Spesielt om anskaffelser som har bruksverdi utover inntektsåret».

### **3.10 Rusmisbrukere**

Ved behandling av rusmisbrukere, f.eks. etter den såkalte Minnesotamodellen, bør ligningsmyndighetene innhente fylkeslegens vurdering av om vilkårene i sktl. § 6-83 (2) er oppfylt.

### **3.11 Spesialtilpasset kjøretøy**

Person som i forbindelse med ombygging av bil pga. sykdom eller svakhet må betale egenandel til folketrygden, kan kreve fradrag for denne. Se også ovenfor under pkt. 1.6 «Fastsettelse av kostnadenes størrelse».

### **3.12 Sukkersyke**

#### **3.12.1 Hovedregel**

Sukkersyke anses i forhold til skattereglene som hovedregel å ha tilstrekkelig merkostnader til å få det standardiserte særfradrag (seks hele månedsfradrag) uten at de dokumenterer kostnadene. Dersom det i en familie er flere som har diagnosen diabetes vil hvert enkelt familiemedlem ha krav på et halvt særfradrag.

Skal skattyter ha særfradrag for sukkersyke, og i tillegg krever fradrag for faktiske kostnader for annen sykdom eller svakhet hos seg selv eller andre i familien, legges det til grunn at de faktiske kostnadene i forbindelse med sukkersyken er lik minimumsbeløpet for å godkjenne særfradrag med mindre det dokumenteres større kostnader.

#### **3.12.2 Unntak**

Fra og med 1. april 1998 opphørte ordningen med grunnstønad til sukkersyke på grunn av merkostnader til kost. Er en sukkersyk likevel tilstått grunnstønad og/eller hjelpestønad og denne stønaden er tildelt på grunn av andre kostnader vedrørende sukkersyken, kan skattyteren bare få særfradrag for kostnader vedrørende sukkersyken dersom han sannsynliggjør tilstrekkelige kostnader, se foran under pkt. 1.6 «Fastsettelse av kostnadenes størrelse».

Det samme gjelder for skattytere som ikke har merkostnader til diett fordi de har fri kost eller betaler ordinære satser for kost og losji, f.eks. på aldershjem.

### **3.13 Tannbehandling**

Kostnader til tannbehandling regnes normalt ikke som kostnader vedrørende varig sykdom eller svakhet, jf. St.meld. nr. 35 (1994-95) side 174.

Det er normalt ikke tilbud innenfor offentlig norsk helsevesen til tannbehandling til personer som ikke er omfattet av lov om tannhelsetjenesten av 3 juni 1983 nr. 54 § 1-3. Skattyteren kan i visse tilfeller få stønad fra folketrygden til dekning av kostnader ved behandling hos tannlege etter ftrl. §§ 5-6 og 5-22. Det gis imidlertid ikke stønad til behandling av tilstander som primært skyldes nedsatt tannhelse på grunn av karies (tannråte) eller periodontitt. I følge forskrift av 1. mai 1997 nr. 30 og rundskriv til ftrl. § 5-6 sist endret 7. juli 2002 § 1 punkt 11

skal periodontitt vurderes som tannkjøtt sykdom og det gis nå stønad til behandling fra folketrygden. Gjeldende fra 1. mai 2002.

Tannkjøtt sykdom ansees som en varig sykdom, jf. St.meld. nr. 35 (1994-95) side 174. Foreligger det en varig tannkjøtt lidelse, må kostnadene til behandling, herunder innsetting av bro/nye tenner mv., anses som en kostnad som skyldes varig sykdom.

Bruksisme (tanngnissing, tannskjæring) anses som sykdom.

Fra 1. januar 2003 gjelder nye retningslinjer for bruk av amalgam som fyllingsmateriale. Helsemyndighetene oppfordrer tannlegene til å vurdere å legge noe annet enn amalgam hver gang det skal legges en fylling. Retningslinjene innebærer ikke en anbefaling om utskiftning av allerede lagte amalgamfyllinger på symptomfrie personer. Helsemyndighetene anbefaler ikke at velfungerende amalgamfyllinger skiftes ut. Undersøkelser viser imidlertid at et flertall av dem som mistenker at helseplager skyldes amalgamfyllinger får en forbedret livskvalitet etter utskiftning. På denne bakgrunn bør utskiftning av amalgamfyllinger anses faglig forsvarlig.

# Tap

*Sktl. § 6-2, § 9-2 og § 9-4. FSFIN § 6-2.*

## **1 Generelt**

### ***1.1 Tap i næringsvirksomhet***

#### ***1.1.1 Hovedregel***

I næringsvirksomhet vil som hovedregel ethvert tap være fradragsberettiget såfremt det er endelig konstatert (skatteutløsende moment), jf. sktl. § 6-2 (2). Dette gjelder uavhengig av om tapet er oppstått i forbindelse med en realisasjon eller på annen måte.

Forutsetningen er at tapet er reelt og at tapet er tidfestet.

Om når tapet er lidet i næringsvirksomhet, se nedenfor under pkt. 4 «Tap i næringsvirksomhet».

#### ***1.1.2 Unntak***

Det er ikke fradragsrett for tap i tilfeller hvor gevinst er uttrykkelig unntatt fra beskatning, jf. sktl. § 9-4 (1) og (2). Dette gjelder selv om tapet er oppstått i næringsvirksomhet. Således vil f.eks. følgende tap ikke være fradragsberettiget:

- tap ved realisasjon av jordbrukseiendom i visse tilfeller, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløse mv.»
- tap ved realisasjon av skogbruk i visse tilfeller, se stikkord «Skogbruk»
- tap ved realisasjon av egen bolig, herunder egen bodel i avskrivbart bygg, i visse tilfeller, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom»
- tap på valuta til personlig bruk, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

### ***1.2 Tap utenfor næringsvirksomhet***

Utenfor næringsvirksomhet vil tap bare være fradragsberettiget hvis det foreligger en særlig lovhjemmel. Slik hjemmel foreligger i følgende tilfeller:

- tap ved realisasjon av visse formuesobjekter, og/eller tap ved stiftelse av varige rettigheter i slike objekter mot engangsvederlag, se nedenfor
- tap ved realisasjon av aksjer, andel i aksjefond, obligasjonsfond samt grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringselskaper og selveiende finansieringsforetak, og dessuten tap ved realisasjon av fortrinnsrett til tegning av aksjer og tildelingsbevis, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.»
- tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel»
- tap ved realisasjon av finansielle opsjoner, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner»
- tap ved realisasjon av driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler, og se nedenfor
- 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 nedenfor
- tap på endring av valutakurs som fremkommer ved realisasjon av fordring/innfrielse av gjeld i fremmed valuta, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

Forutsetning er at tapet er reelt og at tapet er tidfestet.

Det er tilstrekkelig at en av reglene ovenfor gir rett til fradrag for tap. Det har ikke noen selvstendig betydning for fradragsretten hvilken bestemmelse som brukes.

### ***1.3 Utland***

Om når et tap oppstått i utlandet er fradragsberettiget her og om utlendingers fradrag for tap i Norge, se stikkordene om utland.

### ***1.4 Spesielt om gaveoverføring***

I næringsvirksomhet vil reelt tap (ikke gaveelementet) være fradragsberettiget etter sktl. § 6-2 (2) også ved gaveoverføring, såfremt det ikke foreligger en unntaksregel.

Utenfor næringsvirksomhet vil det som hovedregel kreves at det foreligger en realisasjon for at tap skal være fradragsberettiget (mens det samme kravet ikke stilles i næringsvirksomhet). Utenfor næringsvirksomhet har det således betydning om en overføring av eiendeler til andre enten skjer mot vederlag (realisasjon, herunder gavesalg) eller uten vederlag/mot vederlag som er symbolsk (gave), se stikkord «Realisasjonsbegrepet» og nedenfor under pkt. 5.1.2 «Gaveoverføring uten vederlag eller mot symbolsk vederlag». Det reelle tapet ved gave vil ikke være fradragsberettiget utenfor næringsvirksomhet.

### ***1.5 Forholdet mellom underskudd, kostnader og tap***

Underskudd i en inntektsgivende virksomhet eller totalt hos et skattesubjekt oppstår ved at fradragsberettigede kostnader, f.eks. driftskostnader, vedlikehold, avskrivninger, fradragsberettiget tap mv., overstiger de skattepliktige inntekter. Driver skattyteren en inntektsgivende virksomhet som samlet sett går med «tap» etter alle fradrag, skal dette behandles etter reglene for underskudd og ikke etter reglene for tap. Om fradragsrett for underskudd, se stikkord «Underskudd».

Det er som hovedregel fradragsrett for kostnader dersom de er pådratt for å erverve, vedlikeholde eller sikre skattepliktig inntekt. Fradragsretten for tap utenfor næringsvirksomhet er mer begrenset. Det må derfor skilles mellom kostnader og tap.

Realiserer skattyter et formuesobjekt til vederlag som ligger under den skattemessige inngangsverdien, skal dette ikke behandles etter reglene om kostnader, men etter reglene for tap. Videre kan det foreligge tap uten at et formuesobjekt er realisert. Dette vil f.eks. kunne gjelde for utestående fordringer, for driftsmidler som overdras uten vederlag ved hjemfall på grunn av konsesjonsvilkårene eller for kostnader til erverv av ikke-finansiell opsjon (opsjonspremie) som ikke blir brukt.

Forsknings og utviklingskostnader som kan fradragføres etter hvert, behandles etter reglene for kostnader. I et prosjekt hvor slike kostnader er aktivert, men hvor prosjektet avsluttes uten at det foreligger et driftsmiddel eller annet resultat, følger fradragføringen reglene for tap. Om hvilke kostnader til konkrete prosjekter som skal aktiveres, se stikkord «Utviklings- og forskningskostnader».

Om kostnader til håndgivelse av aksjer (opsjonspremie) og kostnader til forsøk med metode for zink-fremstilling, se HRD i Utv. II/357.

Videre vil kostnadene ved å innfri en garanti vedrørende andres forpliktelser, herunder kausjon for annens gjeld, gå etter reglene for tap. Det samme gjelder tap ved omgjøring, herunder heving, av f.eks. en eiendomshandel.

### **1.6 Spesielt om uttak**

Uttaksregelen, jf. sktl. § 5-2, er bare hjemmel for skatlegging av eventuell gevinst ved uttak. Denne regelen gir derfor ikke hjemmel for fradrag for tap påløpt på formuesobjekt som tas ut, men fradagsrett for tap kan foreligge etter andre regler. Hvis for eksempel et aksjeselskap gir bort en eiendel i næringsvirksomhet som har høyere inngangsverdi enn omsetningsverdi vil differansen kunne gi rett til fradrag for det reelle tapet (ikke gaveelementet) etter sktl. § 6-2 (2). Er det reelle tapet, se nedenfor under pkt. 2.1 «Gaveelementet ved gave eller gavesalg», fradagsberettiget ved uttak av driftsmiddel i saldogruppe a-d, 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 fradagsberettiget, er det i tapstilfellene rest inngangsverdi for driftsmidlet som skal fjernes fra saldoen uten fradrag i inntekten. Rest inngangsverdi vil i disse tilfellene ligge over omsetningsverdien.

Ved uttak til eget bruk fra enmannsforetak vil et eventuelt reelt påløpt tap ikke under noen omstendighet være fradagsberettiget, fordi driftsmiddelet ikke er realisert (ikke skiftet eier) og tapet således heller ikke er endelig konstatert. I slike tilfeller må inngangsverdien fjernes fra enmannsforetaket, men skattyteren beholder den høyere inngangsverdien privat.

## **2 Tilfeller som skattemessig ikke anses som tap**

### **2.1 Gaveelementet ved gave eller gavesalg**

Ved hel eller delvis vederlagsfri overføring som innebærer en gave, vil gaveelementet (underprisen) aldri kunne karakteriseres som tap og dermed ikke gi fradagsrett, se også FIN i Utv. 1994/1426.

### Eksempel

*En skattyter har kjøpt en tomt for kr 500 000. I hans eiertid er omsetningsverdien for tomten sunket til kr 400 000. Skattyteren 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 fradagsberettiget 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 skattyteren får i dette tilfelle kr 250 000, er lik kr 150 000 (gaveelementet). Dette er i realiteten ikke et tap og er derfor aldri fradragsberettiget verken i eller utenfor næringsvirksomhet.*

## **2.2 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 stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

## **2.3 Inndragning mv.**

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 stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

## **3 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 stikkord «Underskudd».

## **4 Tap i næringsvirksomhet**

### **4.1 Generelt**

For å få fradrag for tap etter reglene om tap i virksomhet (jf. § 6-2 (2)), må tapet være lidet i skattyterens egen næringsvirksomhet. Om hva som er næringsvirksomhet i skattelovens forstand, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment». En aksjonær anses ikke for å drive den næringsvirksomheten som aksjeselskapet driver. En disponent som er hovedaksjonær vil derfor ikke ha krav på fradrag for tap på garanti og/eller lån til eget aksjeselskap når han bare er lønnstaker/aksjonær, se HRD i Utv. 1980/622. Deltaker i deltakerlignet selskap anses derimot som næringsdrivende i egenskap av å være deltaker i selskapet, forutsatt at selskapet driver næringsvirksomhet. En kommandittist vil derfor normalt kunne få fradrag for f.eks. tap ved garanti som er stillet til kommandittselskapets kreditorer, jf. FIN i Utv. 1995/1076.

Når tapet ikke er oppstått som følge av den normale drift, kreves det at tilknytningen til næringsvirksomhet eller forretningsforetak ikke er for fjern. Se f.eks. HRD i Utv. 1965/456, Utv. 1971/778, Utv. 1977/82 og Utv. 1977/238. Om den praksis som utviklet seg rundt de tidligere reglene om «aksjer i næring», se nedenfor.

Det stilles samme strenge krav om særlig og nær tilknytning til egen næringsvirksomhet i konsern, for holdingselskaper, forretningskjeder, utviklingsselskaper mv., se HRD i Utv. 1990/1084, URD 1993/338 og HRD i 2000/1519.

### **4.2 Tilknytning til næringsvirksomhet, utestående fordringer/kausjon**

Spørsmålet om fradrag for tap i næringsvirksomhet vil ofte oppstå i forbindelse med tap på utestående fordring og kausjon for andres gjeld.

Det stilles forholdsvis strenge krav om fordringens/kausjonenes tilknytning til egen næringsvirksomhet.

Fordringer som oppstår som et ledd i den ordinære næringsvirksomhet, anses som fordring i næringsvirksomhet (f.eks. bankers utlån). I næringsvirksomheter som ikke går ut på å låne ut penger, vil fordring oppstått som ledd i ordinær næringsvirksomhet typisk være kundefordringer, fordringer ved salg av driftsmidler o.l. Andre utestående fordringer er bare fordring i næringsvirksomhet når hovedmotivet for at fordringen er oppstått har vært å fremme skattyters egen næringsvirksomhet. Det må være en særlig og nær tilknytning mellom skattyters næringsvirksomhet og fordringen for at et eventuelt tap skal være fradragsberettiget. Det må vurderes konkret om tilknytningen til skattyters næringsvirksomhet er til stede. Dette vil normalt være tilfelle dersom et lån er gitt f.eks. for å:

- sikre kunder, oppdrag, vareleveranser, utleie av næringsbygg mv., se f.eks. HRD i Utv. 1980/622, HRD i Utv. 1986/691, HRD i Utv. 1989/113, URD i Utv. 1994/690 og s 764,
- få bruksrett til kontorlokaler mv.,
- forrente midlertidig likvid kapital inntil den skal brukes i næringsvirksomhet. Går det lang tid før lånet blir tilbakebetalt, kan næringstilknytningen bli brutt.

Dersom det kan konstateres kombinerte motiv for at en utestående fordring er oppstått, vil hovedmotivet være avgjørende ved spørsmålet om fordringen er oppstått for å fremme skattyters egen næringsvirksomhet.

Ved vurderingen kan den praksis som har utviklet seg rundt de tidligere reglene om «aksjer i næring» være relevant, se nedenfor.

Fordringer som opprinnelig kunne anses som oppstått i næringsvirksomhet, kan miste næringstilknytningen, f.eks. en kundefordring som i realiteten går over til å bli et ordinært låneforhold.

Ved overgang fra næringsdrivende enmannsforetak/deltakerlignet selskap til aksjeselskap vil det forekomme at en del av aksjeselskapets vederlag gjøres opp ved overtakelse av gjeld i enmannsforetaket eller det deltakerlignede selskap. Må den tidligere næringsdrivende betale noe av denne gjelden, på grunn av pantstillelse eller kausjon stillet i forbindelsen med overgangen, vil det være fradragsrett for tapet. 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.

### **4.3 Tilknytning til næringsvirksomhet, aksjer**

#### **4.3.1 Generelt**

Tap ved realisasjon av aksjer er fradragsberettiget både i og utenfor næringsvirksomhet, jf. § 10-31 (2). Foreligger det ikke realisasjon, f.eks. ved gave, er reelt tap bare fradragsberettiget hvis aksjene er eiet i næringsvirksomhet (gaveelementet vil aldri være fradragsberettiget).

Aksjer i næringsvirksomhet kan være:

- aksjer som er eiet i anledning av en annen næringsvirksomhet enn kjøp og salg av aksjer og
- aksjer eiet i en næringsvirksomhet som går ut på kjøp og salg av aksjer.

Det stilles strenge krav til aksjenes tilknytning til næringsvirksomhet for at aksjene skal anses eiet som ledd i næringsvirksomhet, se f.eks. HRD i Utv. 1977/82. Virksomhetens formål

ifølge dens vedtekter er bare et av flere momenter som inngår i en helhetsvurdering der det legges betydelig vekt på hvordan virksomheten faktisk har vært drevet, se f.eks. HRD i Utv. 1977/238.

Aksjenes tilknytning til næringsvirksomheten må normalt vurderes ut fra forholdene på det aktuelle tidspunkt. Således vil aksjer som klart er ervervet i næringsvirksomheten senere kunne miste sin tilknytning til næringsvirksomheten. Omvendt vil aksjer som er ervervet uten tilknytning til næringsvirksomheten senere kunne gå over til å bli aksjer i næringsvirksomhet. For aksjer som var eiet som ledd i næringsvirksomhet som har opphørt, må det vurderes konkret om aksjene skal anses som aksjer i næringsvirksomhet. Dersom aksjene ikke blir overdratt innen rimelig tid i forhold til omsetteligheten, anses næringstilknytningen normalt for brutt.

Dersom det kan konstateres kombinerte motiv for et aksjeerwerb, vil hovedmotivet være avgjørende ved spørsmålet om aksjene er eiet i næringsvirksomhet.

#### *4.3.2 Aksjer ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i egen næringsvirksomhet*

Dersom aksjene er ervervet for å oppnå forretningsmessige fordeler i skattyterens næringsvirksomhet, vil de kunne anses som næringsaksjer. Dette vil f.eks. kunne være tilfelle dersom aksjene er ervervet for å:

- skaffe kunder, oppdrag, vareleveranser mv., se f.eks. HRD i Utv. II/706, 1977/238, Utv. 1983/456 og URD i Utv. V/512, 1966/619 og 1971/726,
- gi skattyteren teknisk/administrativ innsikt mv.,
- få bruksrett til kontorlokaler mv.,
- forhindre tap på utestående fordringer i næringsvirksomhet.

Det må vurderes konkret om tilknytningen til skattyterens næringsvirksomhet er sterk nok.

Om aksjer eiet av utviklingsselskap, se FIN i Utv. 1989/881.

#### *4.3.3 Aksjer ervervet for å oppnå avkastning/midlertidig plassering av ledig driftskapital*

I industri, handel, skipsfart mv. vil plassering av midler i aksjer for å oppnå avkastning normalt ikke ha sterk nok tilknytning til næringsvirksomheten. Dette gjelder selv om aksjeporteføljen er stor og omsetningen hurtig, se HRD i Utv. 1982/215, med mindre det må anses som en egen næringsvirksomhet å kjøpe og selge aksjer, se FIN i Utv. 1993/495. Er selgerens næringsvirksomhet å forvalte andre personers midler, går det å kjøpe, eie og selge aksjer i stort omfang inn som et normalt ledd i selgerens forvaltning av midlene. Aksjer kjøpt for dette formål, anses for å være eiet i næringsvirksomhet. Dette vil blant annet gjelde banker og forsikringsselskap, se HRD i Utv. II/328.

Dersom selgeren har plassert ledig likvid kapital midlertidig i aksjer for å forrente denne inntil den skal brukes i næringsvirksomhet, vil aksjene kunne være eiet i næringsvirksomhet, jf. HRD i Utv. 1958/630, motsatt HRD i Utv. 1967/180. Går det lang tid før aksjene selges, kan næringstilknytningen bli brutt.

#### *4.3.4 Aksjer i selskap stiftet ved overgang fra personlig foretak til eget aksjeselskap*

Det forhold at skattyteren har overdratt en personlig drevet næringsvirksomhet til nystiftet aksjeselskap er ikke i seg selv tilstrekkelig til at aksjer i det stiftede selskap anses eiet i



næringsvirksomhet. Spørsmålet må bedømmes på vanlig måte i forhold til eventuell næringsvirksomhet skattyteren driver i det tidsrom han eier aksjene.

#### *4.3.5 Aksjer mottatt som betalingsmiddel*

Aksjer mottatt som betaling for ytelser i næringsvirksomhet f.eks. for varer, vil måtte anses å være ervervet i næringsvirksomhet dersom bruken som betalingsmiddel skyldes betalingsvansker hos betaleren, og ikke et ønske hos mottageren om å erverve nettopp disse aksjene. Dersom aksjene ikke blir solgt innen rimelig tid i forhold til omsetteligheten, må næringstilknytningen anses brutt.

#### *4.3.6 Selskapsgrupper, konsern, holdingselskaper, forretningskjeder, disponeringsfirma mv.*

Det stilles samme strenge krav til aksjenes tilknytning til selgerens egen næringsvirksomhet (se ovenfor) i konsern, holdingselskaper, forretningskjeder, disponeringsfirma mv. som ellers. Se f.eks. HRD i Utv. 1971/778, Utv. 1977/82 og Utv. 1990/1084 og LRD i Utv. 2002/779. Dersom selskapet som det er overdratt aksjer i var leverandør eller kunde i selgerens egen næringsvirksomhet, vil dette trekke i retning av at aksjene i selskapet var eiet i næringsvirksomhet. Dersom selskapet driver virksomhet av samme art som selgeren, se HRD i Utv. 1983/456 og URD i Utv. 1971/726.

#### *4.3.7 Kommandittists aksjer i komplementarselskap*

Det stilles samme krav om aksjenes tilknytning til eierens egen næringsvirksomhet som ellers (se ovenfor) for en kommandittist som eier aksjer i komplementarselskapet. Dersom ervervet av aksjene i komplementarselskap f.eks. er en nødvendig forutsetning for å delta som kommandittist, eller er et ledd i næringsvirksomheten som eieren driver gjennom kommandittselskapet, vil aksjene være eiet i næringsvirksomhet, se SKD utt. i Utv. 1979/385.

#### *4.3.8 Aksjer i utenlandske selskaper*

Aksjer i utenlandske selskaper anses som aksjer i næringsvirksomhet når aksjene er eiet som ledd i næringsvirksomhet som er skattepliktig til Norge.

#### *4.3.9 Salg av aksjer som er nedskrevet med gevinst*

Ved salg av aksjer ervervet i næringsvirksomheten og som er nedskrevet med gevinst etter de tidligere reglene, skal disse alltid regnes for å være eiet i næringsvirksomhet, jf. FIN i Utv. 1989/886.

## **5 Tap ved realisasjon eller gaveoverføring av formuesobjekt utenfor næringsvirksomhet**

### ***5.1 Hovedregel***

#### ***5.1.1 Generelt***

Tap ved realisasjon av formuesobjekter er fradragsberettiget etter skatteloven, også utenfor næringsvirksomhet, i den utstrekning en tenkt realisasjonsgevinst ville vært skattepliktig, jf. sktl. § 9-4 (1).

Reelt tap ved gavesalg er også fradragsberettiget såfremt gavesalget anses som realisasjon. Om hva som anses som reelt tap ved et gavesalg i motsetning til gaveelementet som ikke er et tap, se foran under pkt. 2.1 «Gaveelementet ved gave eller gavesalg».

Tap ved total ødeleggelse av formuesobjekt er en realisasjon, selv om tapet ikke utløser krav på erstatning. Tap utenfor næringsvirksomhet ved total ødeleggelse er derfor fradragsberettiget, såfremt betingelsene for øvrig er tilstede.

Nærmere om hva som er realisasjon, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

Begrepet formuesobjekt omfatter alle slags eiendeler herunder f.eks.:

- fysiske gjenstander,
- betingede og ubetingede rettigheter og
- immaterielle verdier.

#### *5.1.2 Gaveoverføring uten vederlag eller mot symbolsk vederlag*

Tap som oppstår ved at formuesobjekt utenfor næringsvirksomhet overføres som gave som ikke er en realisasjon, dvs. enten helt uten vederlag eller til et vederlag som må anses som symbolsk, se HRD i Utv. 2001/429, er ikke fradragsberettiget etter de reglene om tap som forutsetter realisasjon av formuesobjekt. Dette vil også omfatte driftsmidler utenfor næringsvirksomhet. Om hva som anses som symbolsk vederlag, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

### **6 Tap av skattepliktig inntekt**

#### **6.1 Regnskapsprinsippet/realisasjonsprinsippet**

Representerer en utestående fordring en skattepliktig inntekt som er inntektsført etter regnskapsprinsippet eller realisasjonsprinsippet, er tap på fordringen fradragsberettiget.

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.

#### **6.2 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.

### **7 Størrelsen av tapet**

#### **7.1 Generelt**

Får skattyteren 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.

#### **7.2 Gavesalg/gaveoverføring**

Om beregning av det reelle tap ved gavesalg/gaveoverføring, se foran under pkt. 2.1 «Gaveelementet ved gave eller gavesalg».

#### **7.3 Verdipapir**

Om beregning av tap ved realisasjon av mengdegjeldsbrev, se stikkord «Verdipapirer». Om beregning av tap ved realisasjon av aksjer, overgangsregler og RISK- metoden, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

#### **7.4 Andel i deltakerlignet selskap**

Om beregning av tap ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap - realisasjon av andel».

#### **7.5 Opsjoner**

Om beregning av tap ved finansielle og ikke-finansielle opsjoner, se stikkordene om finansielle instrumenter.

### **8 Tidfesting av inntekter og kostnader**

#### **8.1 Generelt**

Tap er som hovedregel ikke fradragsberettiget før det er realisert/endelig konstatert. Om unntak, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

#### **8.2 Tap på driftsmidler**

Tap ved realisasjon av driftsmidler i saldogruppe a, b, c og d kostnadsføres 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 stikkord «Gevinst- og tapskonto».

#### **8.3 Kundefordringer**

Om når det foreligger endelig konstatert tap på kundefordringer i næringsvirksomhet, se stikkord «Utestående fordringer».

Om adgang til fradrag for urealisert tap på kundefordringer i næringsvirksomhet, se stikkord «Utestående fordringer».

#### **8.4 Tap på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta**

Om adgang til fradrag for urealisert tap i næringsvirksomhet på fordringer og gjeld i utenlandsk valuta, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

### **9 Flere kommuner**

Om hvilken kommune tapets størrelse skal fastsettes i og hvor det skal komme til fradrag, se stikkord «Ligningsstedet» og stikkord «Skattestedet».

## **Taushetsplikt**

*Lignl. § 3-4, § 3-13 og § 8-8. Lov om folkeregistrering av 16. januar 1970 nr. 1 § 13. FIN retningslinjer av 8. august 1991 for innsyn i og utskrift av skatteliste.*

#### **1 Generelt**

Det er en streng taushetsplikt for ansatte mv. innen skatteetaten.

Det må påses at utenforstående ikke blir gitt anledning til å overhøre samtaler, konferanser mv. hvor taushetsbelagte opplysninger omtales, f.eks. ved samtale i ekspedisjonen. Oversendelse av dokumenter med taushetsbelagte opplysninger må skje på en forsvarlig måte. Ved slike oversendelser skal telefaks og e-post ikke brukes. Selvangivelser mv., kladdeark og andre interne notater må oppbevares og tilintetgjøres slik at de ikke er tilgjengelige for uvedkommende.

Opplysninger til aviser og andre utenforstående, f.eks. gjennom foredrag og artikler, må ikke gis på en slik måte at enkeltkattytere 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 stikkord «Innsynsrett - allmennheten» og stikkord «Innsynsrett - egne forhold».

## **2 Hvem har taushetsplikt**

Taushetsplikt har:

- tjenestemenn i ligningsforvaltningen (som tjenestemenn anses også ekstrahjelp, vikarer og andre midlertidige ansatte),
- medlemmer av alle nemnder,
- engasjerte revisorer,
- medlemmer av takstutvalg og særskilt oppnevnte takstmenn og
- andre personer som medvirker ved ligningsarbeidet og den dertil knyttede kontroll.

Også rengjøringspersonell, vaktmestere og andre som mer tilfeldig kan få kjennskap til ligningsopplysninger skal ha undertegnet taushetserklæring og være undergitt den samme taushetsplikt.

Dessuten gjelder taushetsplikten for alle personer og institusjoner som får opplysninger fra ligningsmaterialet, se for øvrig nedenfor under pkt. 6.3 «Plikt til å opplyse om taushetsplikt».

Bestemmelsene om taushetsplikt gjelder også etter at man har fratrudd stillingen/utført vervet/oppdraget.

## **3 Brudd på taushetsplikten**

Taushetsplikten må tas meget alvorlig. Brudd på taushetsplikten kan medføre ordensstraff, avskjed og straffansvar, jf. lov av 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. «Erklæring om taushetsplikt» (RF-1050) benyttes. Taushetsplikten gjelder 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.) og
- 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 i Utv. 1986/313. Slike opplysninger skal likevel bare gis til personer som har et begrunnet behov for opplysningene for å ivareta deres lovmessige rettigheter og plikter, jf. folkeregisterloven av 16. januar 1970 nr. 1 § 13, 2. ledd.

## **6 Hvilke personer 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 skattyteren selv og de personer innen ligningsetaten som er involvert i saken.

Skattyteren selv er aldri uvedkommende for opplysninger som gjelder ham selv. Det samme gjelder skattyterens fullmektig så langt fullmakten rekker og for de år fullmakten gjelder, se for øvrig stikkord «Fullmektig». En skattyter kan i utgangspunktet ikke få taushetsbelagte opplysninger om en annen skattyters forhold, selv om opplysningen har betydning for ligningen av den første skattyteren. Se likevel Sivilombudsmannen i Utv. 2000/1484 og FIN i Utv. 1986/52.

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen. Dette gjelder opplysninger vedrørende skattyteren selv, men bare i den utstrekning det har betydning for avgjørelsen av rettsaken.

Som et utgangspunkt er også andre offentlige etater uvedkommende. I forhold til reglene om taushetsplikt skal ligningskontor og folkeregister anses som to atskilte etater.

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 nedenfor under pkt. 6.5.5 «Allmennheten».

Den generelle regel er at også andre opplysninger kan gis til (se for øvrig alfabetisk oppregning nedenfor):

- 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,
- offentlige myndigheter for bruk ved håndheving av lovgivningen om arbeidsmiljø, regnskapsplikt og regnskapsførere, revisjonsvesen, valutaregulering eller aksjeselskaper (disse unntak vil først og fremst angå Arbeidstilsynet, Kredittilsynet, Norges Bank og Justisdepartementet),

- offentlig myndighet som reviderer offentlig virksomhet (dette unntaket vil først og fremst omfatte Riksrevisjonen, fylkesrevisjon og kommunerevisjon),
- offentlige myndigheter for bruk til statistikkformål, (f.eks. Statistisk Sentralbyrå),
- offentlige myndigheter når det er nødvendig for å innhente ytterligere opplysninger (f.eks. myndighet som nevnt i lignl. § 6-13),
- offentlig opprettet granskningskommisjon,
- namsmyndighetene i saker om utlegg eller arrest,
- andre i forbindelse med utveksling av informasjon (samordning) som forutsatt i lov om Oppgaveregister av 6. juni 1997 nr. 35,
- andre ifølge lovpåbud som fastsetter eller klart forutsetter at taushetsplikt ikke skal være til hinder for å gi opplysninger,
- politi eller påtalemyndigheten til bruk i straffesak:
  - ved overtredelse av skattelovgivningen, herunder medregnet den del av folketrygdloven som administreres av skatteetaten, merverdiavgiftsloven, investeringsavgiftsloven samt regnskaps- og revisjonslovgivningen, jf. Innst. O. nr. 46 (1991-92) s. 20
  - ved overtredelse utenfor skatteetatens forvaltningsområde, kan opplysninger bare gis når det foreligger skjellig grunn til mistanke om overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder. Ligningskontorene, unntatt Oslo ligningskontor og sentralskattekontorene, kan ikke gi opplysninger vedrørende straffesak utenfor skatteetatens forvaltningsområde til politi eller påtalemyndighet uten samtykke fra vedkommende fylkesskattekontor. Opplysninger om samlet bruttobeløp og nettobeløp i alminnelig inntekt, bruttoformue og gjeld kan likevel gis uten samtykke fra vedkommende fylkesskattekontor til bruk under utmåling av straff eller erstatning i alle straffesaker.

Foruten disse unntakene kan departementet uten hensyn til taushetsplikt gi opplysninger:

- til forskningsformål. Det kan knyttes vilkår til slike opplysninger eller
- som vitneprov eller dokumentframlegging under rettergang.

Det skal ikke gis opplysninger utover det mottakeren har bruk for i sitt arbeid, med mindre skattyteren 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. Den som gis taushetsbelagte opplysninger skal gjøres oppmerksom på at vedkommende har taushetsplikt for disse opplysningene med mindre mottakeren har taushetsplikt etter tilsvarende lovbestemmelse.

### ***6.4 Opplysninger som bør gis uoppfordret***

Når ligningsmyndighetene kan gi opplysninger på forespørsel fra annen offentlig myndighet, bør de gi opplysninger på eget initiativ når de finner grunn til det. Dette vil f.eks. gjelde opplysninger til trygdemyndighetene når skattyter har hatt arbeidsinntekt i samme tidsrom som han har oppebåret sykepenger eller arbeidsledighetstrygd.

## ***6.5 Diverse spørsmål (sortert alfabetisk)***

### ***6.5.1 Administrasjonsbo***

Bestyrer/bostyre eller eventuelt kreditorutvalg i administrasjonsbo har ikke rett til å få se skyldnerens selvangivelse med vedlegg, eller på annen måte få opplysninger om skyldnerens forhold, uten samtykke fra skyldneren.

#### *6.5.2 Advokat*

Advokat som opptrer på vegne av skattyter kan gis opplysninger så langt fullmakten rekker. Nærmere om fullmaktsforhold, se stikkord «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 nedenfor under pkt. 6.5.30 «Gjeldsforhandlingsbo».

#### *6.5.4 Aksjeselskap og aksjonærer mv.*

Den daglige leder og styremedlemmene i aksjeselskap kan gis opplysninger om selskapets ligning, herunder ligningsmyndighetenes grunnlag for verdsettelse 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.

Den som får tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra selskapet, enten som eier eller gjennom identifikasjon, kan ikke av den grunn gis opplysninger som etter reglene er underlagt taushetsplikt, f.eks. hvordan selskapets alminnelige inntekt er fastsatt. Øvrige opplysninger av betydning for beregning og fordeling av personinntekten kan det gis innsyn i. Dette gjelder f.eks. opplysninger som fremgår av «Skjema for beregning av personinntekt» (RF-1224).

RISK-beløp omfattes ikke av taushetsplikten. Således kan skattyter gis opplysninger om justeringsfaktor, sum tilbakeholdt skattlagt kapital og antall aksjer denne er fordelt på. Skattyteren kan derimot ikke gis opplysninger angående beregning av alminnelig inntekt i selskapet og beregning av tilbakeholdt skattlagt kapital som grunnlag for beregning av RISK per aksje.

Skattyter kan ikke gis opplysninger om alternative inngangsverdier per 1. januar 1992.

Aksjeverdsettelsen for ikke børsnoterte aksjeselskaper kan meddeles de enkelte aksjonærer i selskapet, men ikke andre, f.eks. banker.

#### *6.5.5 Allmennheten*

Uten hinder av taushetsplikten kan det gis opplysning om ligningsfastsettelsene slik det fremgår av utlagte skattelister og senere endringer i disse. Dette gjelder også etter at listene er inndratt. Opplysningene fra skattelisten skal ikke stilles til disposisjon eller offentliggjøres før den er utlagt, jf. FIN retningslinjer av 8. august 1991 § 2, 2. ledd.

Ligningsattester og de opplysninger om ligningsfastsettelse som ligningskontorene gir til personer eller institusjoner skal bygge på de siste fastsettelse. Det skal således tas hensyn til endring i fastsettelsene som er foretatt selv om disse endringene ikke kommer til uttrykk i offentlige utlagte skattelister.

#### *6.5.6 Arbeidsmarkedsmyndighetene*

Arbeidsmarkedsmyndighetene (Arbeidsdirektoratet, fylkesarbeidskontorer, arbeidskontorer) har med hjemmel i sysselsettingsloven § 37, rett til å innhente de opplysninger som er nødvendige i forbindelse med behandling av søknader om stønad under arbeidsløyse.

#### *6.5.7 Arbeidstilsynet*

Direktoratet for arbeidstilsynet har rett til de opplysninger som er nødvendige for behandling av saker etter lov av 14. desember 1973 om statsgaranti for lønnskrav ved konkurs (lønnsgarantiloven) og for behandling av saker om arbeidsmiljø.

#### *6.5.8 Arveavgiftsmyndighetene*

Ligningsmyndighetene skal uoppfordret sende melding om gavetransaksjoner til skattefogden i det distrikt giveren er bosatt, jf. forskrift av 9. desember 1969 nr. 3903 om plikt til å gi opplysninger til ligningsmyndighetene og til arveavgiftsmyndighetene (arveavgiftsloven). Melding kan unnlates når det er klart at gaven har karakter av vanlig leilighetsgave eller at skattefogden allerede er kjent med gaven.

Arveavgiftsmyndighetene kan dessuten 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.

Foruten skattefogdene, er skifteretten avgiftsmyndighet i dødsboer som står under skifterettens behandling, jf. arveavgiftloven § 24.

#### *6.5.9 Arvinger/bobestyrer/dødsbo*

Livsarvinger etter en avdød skattyter kan bare gis opplysninger om innholdet av avdødes selvangivelse når samtlige livsarvinger er enige, og gjenlevende ektefelle ikke blir sittende i uskiftet bo, se FIN i Utv. 1985/56l. Den enkelte arving har ikke rett til alene å kreve opplysninger.

Bobestyrer, alle arvinger i fellesskap eller den som har fullmakt til å opptre på vegne av alle arvingene, f.eks. i skifteattest, har rett til å kreve utlevert samtlige opplysninger vedrørende avdødes ligning. Den samme rett har skifteretten når boet skiftes av retten.

#### *6.5.10 Bidragsfogden*

I de tilfelle det er bestemt at innkreving av underholdsbidrag skal skje gjennom en særskilt utpekt bidragsfogd, kan denne kreve opplysninger på linje med innkrevingsentralen, se nedenfor. Det kan også gis opplysninger i de tilfelle hvor bidragsmottaker/bidragspliktige har reist krav om at bidragsfogden skal fastsette barnebidragets størrelse, jf. barnelova av 8. april 1981 nr. 7 § 54.

#### *6.5.11 Bobestyrer*

Om bobestyrer, se avsnittet ovenfor om administrasjonsbo, arvinger/bobestyrer/dødsbo, og nedenfor om gjeldsforhandlingsbo og konkursbo.

#### *6.5.12 Deltakerlignet selskap/sameie*

Daglig leder/styre i selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden har krav på opplysninger som gjelder fastsettelsen av formue og inntekt fra selskapet/sameiet, og fordelingen mellom deltakerne. Ansvarlige deltakere i deltakerlignet selskap har krav på innsyn i de ligningsdokumenter som vedrører fastsettelse og fordeling av alminnelig inntekt, personinntekt og formue fra selskapet. Det samme gjelder for sameier.



Den som uten å være deltaker får tilordnet beregnet personinntekt etter delingsmodellen fra selskapet ved identifikasjon, kan ikke av den grunn gis opplysninger som etter reglene er underlagt taushetsplikt, f.eks. hvordan selskapets alminnelige inntekt er fastsatt. Øvrige opplysninger av betydning for beregning og fordeling av personinntekten kan det gis innsyn i. Dette gjelder f.eks. opplysninger som fremgår av «Skjema for beregning av personinntekt» (RF-1224).

#### *6.5.13 Domstolene*

En domstol er ikke uvedkommende i saker som gjelder ligningen. Dette gjelder opplysninger vedrørende skattyteren selv, men bare i den utstrekning det har betydning for avgjørelsen av saken. Det gjelder også opplysninger om tredjemann som ikke er part i saken, så sant det foreligger en ligningsrelevant forbindelse mellom skattyter og tredjemann. Se for øvrig mer om dette i Ot.prp. nr. 21 (1991-92) s. 25 og FIN i Utv. 2002/182. Adgangen til å legge fram opplysninger om tredjemann er den samme selv om vedkommende er død.

#### *6.5.14 Dødsbo*

Om dødsbo, se foran under pkt. 6.5.9 «Arvinger/bobestyrer/dødsbo».

#### *6.5.15 Eiendomsmeglere*

Eiendomsmeglere kan ikke få oppgitt ligningsverdien på en fast eiendom med mindre de har fått fullmakt fra eieren, se stikkord «Fullmektig». Dette gjelder selv om eiendomsmeglere ved lov er pålagt å oppgi ligningsverdien til kjøper.

#### *6.5.16 Ektefelle*

Reglene om ektefeller gjelder tilsvarende for registrerte partnere, men ikke for meldepliktige samboere. Se nedenfor under pkt. 6.5.59 «Samboere».

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 ekteskapsloven av 4. juli 1991 nr. 47 § 39. Dette gjelder også i separasjonstiden frem til og med skilsmisseåret.

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.

#### *6.5.17 Finansdepartementet*

Finansdepartementet kan gis alle opplysninger.

#### *6.5.18 Fiskerinemnd*

Ligningsmyndighetene plikter å gi manntallsføreren nødvendige opplysninger for føring av manntall for fiskere og fangstmenn, jf. lov av 11. juni 1982 nr. 42 § 8.

#### *6.5.19 Fiskesalgslag*

Fiskesalgslag som skal innkreve produktavgift (jf. ftrl. § 23-5) kan gis taushetsbelagte opplysninger som de har bruk for under sitt arbeide med innkreving av avgifter.

#### *6.5.20 Folkeregister*

Folkeregisteret har krav på alle opplysninger som anses nødvendig for folkeregistreringen, jf. folkeregisterloven § 12.

Om folkeregisterets taushetsplikt, se nedenfor under pkt. 7 «Særlig om folkeregisteret».

#### *6.5.21 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 lignede særskilt eller under ett med foreldrene.

#### *6.5.22 Forening*

Medlemmer av en forenings hovedstyre og forretningsfører kan gis opplysninger om ligningen av foreningens skattepliktige virksomhet og andre forhold som vedrører foreningen.

#### *6.5.23 Forskere*

Finansdepartementet kan godkjenne at opplysninger gis til forskningsformål. Det kan knyttes vilkår til slikt vedtak. Bl.a. kan det gis bestemmelser om hvem som skal være ansvarlig for opplysningene, hvem som skal ha adgang til dem og om oppbevaring av utlånt materiale.

#### *6.5.24 Forsvaret*

Ligningsmyndighetene plikter å gi vernepliktsverket og heimevernsdistriktene de opplysninger, oppgaver og attestasjoner som de har bruk for i forbindelse med utskrivning, rulleføring og innkalling av menn, jf. lov om verneplikt av 17. juli 1953 nr. 29 og lov om Heimevernet av 17. juli 1953 nr. 28.

#### *6.5.25 Forsynings- og beredskapsmyndighetene*

Ligningsmyndighetene plikter å gi forsynings- og beredskapsmyndighetene de opplysninger som er nødvendige for deres virksomhet etter lov av 14. desember 1956 nr. 7 om forsynings- og beredskapstiltak § 14, 1. ledd bokstav a, jf. lovens § 12 og § 13.

#### *6.5.26 Fullmektig*

Om adgang til å gi opplysninger til en fullmektig, se stikkord «Fullmektig».

#### *6.5.27 Fylkesmannen*

Fylkesmannen kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol iht. alkoholloven. Om fylkesmannen forøvrig, se avsnitt nedenfor om utbyggingsmyndighetene.

#### *6.5.28 Fylkesrevisjon*

Fylkesrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved kontroll av fylkeskommunens virksomhet i fylket.

#### *6.5.29 Garantikassen for fiskere*

Garantikassen for fiskere kan gis opplysninger som er nødvendige for kontroll i forbindelse med utbetaling av arbeidsledighetstrygd og garantilott.

#### *6.5.30 Gjeldsforhandlingsbo*

Skifterett, 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.

#### *6.5.31 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. Ligningskontoret skal derfor gi nødvendige opplysninger til dette formål.

Namsmyndighetene kan ikke gis opplysning om skyldners ektefelle uten særskilt erklæring fra denne.

#### *6.5.32 Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten*

Helse- og sosialstyret samt sosialtjenesten kan i alminnelighet ikke gis taushetsbelagte opplysninger. Dette kan likevel gis i den utstrekning sosialtjenesten trenger opplysningene i arbeidet med tildeling av offentlige midler eller i forbindelse med fastsettelse av egenandel etter sosialtjenesteloven og kommunehelsetjenesteloven.

#### *6.5.33 Helserådet*

Helserådet kan ikke gis opplysninger som er undergitt taushetsplikt.

#### *6.5.34 Husbanken*

Husbanken vil kunne få opplysninger som den kan ha bruk for i sitt arbeid med å yte bidrag eller tilskudd.

#### *6.5.35 Innfordringsmyndighet for skatter og avgifter*

Skatteoppkreveren i kommunen og skattefogd (lensmann i egenskap av 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.

Skattefogden kan gis alle opplysninger det er behov for ved innfordring av merverdiavgift og investeringsavgift.

#### *6.5.36 Innkrevingsentralen*

Se under Statens innkrevingsentral og Trygdeetatens innkrevingsentral.

#### *6.5.37 Justisdepartementet*

Justisdepartementet kan få opplysninger til bruk i sitt arbeid med saker om fri rettshjelp.

#### *6.5.38 Kommunen og dens organer*

De opplysninger som finnes nødvendig for at skatteutvalget/formannskapet skal kunne ta standpunkt til en søknad om nedsettelse eller ettergivelse av skatt, jf. sktbl. § 41 og § 42, kan meddeles.

Kommunen kan gis opplysninger den kan ha bruk for i sitt arbeid med skatt, avgift, tilskudd eller bidrag, herunder arbeid med eiendomsskatt. Kommunen anses ikke å ha bruk for opplysninger om ligningsverdier på fast eiendom i sitt arbeid med eiendomsskatt.

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. alkh. § 1-15.

Om skatteoppkreveren i kommunen, se ovenfor under pkt. 6.5.35 «Innfordringsmyndighet for skatter og avgifter». Se også nedenfor under pkt. 6.5.32 «Helse- og sosialstyret, sosialtjenesten».

#### *6.5.39 Konkurransemyndighetene*

Konkurransemyndighetene har rett til nødvendige ligningsopplysninger for å kunne utføre sine gjøremål, jf. lov av 11. juni 1993 nr. 65 kap. 6. Konkurransemyndighetene omfatter Administrasjonsdepartementet og Konkurransetilsynet. Konkurransetilsynets myndighet utøves ikke bare av det sentrale forvaltningsorgan, men også av regionkontorer og ulike offentlige organer og utvalg.

#### *6.5.40 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 av 8. juni 1984 nr. 58 om gjeldsforhandling og konkurs § 101.

Det er ikke anledning til å gi opplysninger om konkursskyldnerens ektefelle.

#### *6.5.41 Kredittilsynet*

Kredittilsynet kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid som nevnt i lignl. § 3-13 nr. 2.

#### *6.5.42 Ligningsmyndighet for annen kommune*

Det kan gis opplysninger om formues- og inntektsforhold til bruk for andre ligningsmyndigheter.

#### *6.5.43 Massemedia*

Massemedia kan ikke gis taushetsbelagte opplysninger, se for øvrig foran under pkt. 6.5.5 «Allmennheten».

#### *6.5.44 Merverdiavgiftsmyndighetene*

Fylkesskattesjefen og tollvesenet kan gis alle opplysninger som de kan ha bruk for i sitt arbeid med merverdiavgiftskontrollen, jf. merverdiavgiftsloven § 50.

#### *6.5.45 Namsmyndighetene*

Opplysninger skal på anmodning gis til namsmyndighetene i saker om utlegg og arrest.

#### *6.5.46 Norges Bank*

Norges Bank kan gis opplysninger som de har bruk for i sitt arbeid som nevnt i lignl. § 3-13 nr. 2.

#### *6.5.47 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.

#### *6.5.48 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, i den utstrekning dette er nødvendig for arbeid med å anslå fremtidige skatter og avgifter fra petroleumsvirksomheten på den norske kontinentalsokkelen i samarbeid med utarbeidelse av meldinger og proposisjoner til Stortinget, jf. petroleumsskatteloven § 6 a.

#### *6.5.49 Oppdragsgiver*

Etter reglene om partsoffentlighet i lignl. § 3-4 kan en oppdragsgiver i forbindelse med tvist om fastsettelse av arbeidsgiveravgiftsgrunnlaget kreve å få vite om det utbetalte beløp er behandlet som næringsinntekt eller ikke for betalingsmottaker. Den som gir slike opplysninger skal imidlertid gjøre oppmerksom på at oppdragsgiveren plikter å bevare taushet om disse opplysningene, se FIN i Utv. 1986/52.

#### *6.5.50 Overformynderiet*

Overformynderiet kan ikke anses for å være uvedkommende i relasjon til opplysninger om umyndiges formuesforhold, se FIN i Utv. 1991/959. Opplysningene kan gis uavhengig av vergens samtykke.

#### *6.5.51 Pressen*

Se ovenfor under pkt. 6.5.43 «Massemedia».

#### *6.5.52 Påtalemyndigheten*

Alle nødvendige opplysninger kan gis til norsk politi eller påtalemyndighet til bruk i straffesak ved overtredelse av skattelovgivningen, herunder medregnet den del av folketrygdloven som administreres av skatteetaten, merverdiavgiftsloven, investeringsavgiftsloven samt regnskaps- og revisjonslovgivningen. Det er et krav at de aktuelle opplysninger knytter seg til den konkrete mistenkte skattyter i straffesaken. For å belyse den mistenkte skattyters straffbare forhold kan det også kreves opplysninger om andre skattytere enn den mistenkte. Se også underpkt. 6.2 «Unntak fra taushetsplikten».

Gjelder saken overtredelse av bestemmelser utenfor skatteetatens forvaltningsområde kan opplysninger bare gis dersom:

- det foreligger skjellig grunn til mistanke og
- mistanken gjelder overtredelse som kan medføre høyere straff enn fengsel i 6 måneder.

Ligningskontoret kan ikke gi slike opplysninger til politi og påtalemyndighet uten samtykke fra vedkommende fylkesskattekontor. Dette unntaket gjelder likevel ikke for Oslo ligningskontor og sentralskattekontorene.

Til bruk under utmåling av straff eller erstatning kan det imidlertid i alle straffesaker uten samtykke fra fylkesskattekontoret gis opplysninger om:

- alminnelig inntekt på to måter, nemlig samlet brutto- og nettoinntekt og
- bruttoformue og gjeld.

#### *6.5.53 Registrerte partnere*

Registrerte partnere har krav på opplysninger om den annen partners inntekts- og formuesforhold på samme måte som for ektefeller, se foran under pkt. 6.5.16 «Ektefelle».

#### *6.5.54 Rettshjelpvirksomhet*

Se stikkord «Fullmektig».

#### *6.5.55 Revisor*

Se stikkord «Fullmektig».

#### *6.5.56 Riksrevisjonen*

Riksrevisjonen kan gis opplysninger til bruk ved revisjon av offentlig virksomhet.

#### *6.5.57 Rikstrygdeverket*

For Rikstrygdeverket gjelder samme regler som for Statens innkrevingsentral, se nedenfor.

#### *6.5.58 Rusmiddeldirektoratet*

Rusmiddeldirektoratet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol iht. alkoholloven, jf. alkh. § 3 A-7.

#### *6.5.59 Samboere*

Det er ikke anledning til å gi opplysninger om en av samboerne til den andre samboeren. Dette gjelder også for meldepliktige samboere.

#### *6.5.60 Skattefogd*

Se ovenfor under pkt. 6.5.8 «Arveavgiftsmyndighetene» og pkt. 6.5.35 «Innfordringsmyndighet for skatter og avgifter».

#### *6.5.61 Skattyter samtykker*

Samtykker skattyteren, kan opplysninger vedrørende hans ligning gis uten hinder av taushetsplikten så langt samtykket rekker. Samtykke bør i alminnelighet foreligge skriftlig, se også stikkord «Fullmektig».

#### *6.5.62 Skifteretten*

Om skifteretten, se avsnittene ovenfor om administrasjonsbo, arvinger/bobestyrer/dødsbo, gjeldsforhandlingsbo og konkursbo.

#### *6.5.63 Sosial- og helsedepartementet*

Sosial- og helsedepartementet kan gis opplysninger som er nødvendige for behandlingen av salgs- og skjenkebevillingssaker for alkohol, jf. alkh. § 3 A-7.

#### *6.5.64 Statens innkrevingsentral*

Opplysninger skal på anmodning gis til Statens innkrevingsentral som namsmyndighet i saker om utlegg og arrest.

#### *6.5.65 Statens lånekasse for utdanning*

Statens lånekasse for utdanning kan gis opplysninger, som de har bruk for i sitt arbeid, om søker/låntagers inntekt med eventuelt særfradrag, og spesifisering av formue. Det kan også gis nødvendige opplysninger om ektefelles inntekt samt foreldres inntekt og formue.

#### *6.5.66 Statistikker*

Taushetsplikten er ikke til hinder for at ligningsdokumenter gis til offentlig myndighet for bruk til statistikkformål. Taushetsplikten omfatter heller ikke egne utarbeidede statistikker når det er klart at enkeltskattytere ikke kan identifiseres.

#### *6.5.67 Stortingets ombudsmann for forvaltningen*

Stortingets ombudsmann for forvaltningen kan kreve de opplysninger han måtte ha behov for under utførelsen av sitt verv, jf. lov av 22. juni 1962 nr. 8.

#### *6.5.68 Trygdeetatens innkrevingsentral*

Trygdeetatens innkrevingsentral kan i sitt arbeid med innkreving av underholdsbidrag kreve spesifiserte opplysninger om en bidragsyters formues -og inntektsfastsettelse såvel for siste års ligning som for tidligere år, eventuelt med fotokopi av selvangivelse, jf. lov av 9. desember 1955 nr. 5 § 10.

#### *6.5.69 Trygdekontorene/trygderetten*

Trygdekontorene kan kreve alle de opplysninger som finnes nødvendig for at de kan gjennomføre sine oppgaver, jf. ftrl. § 21-4, lov om pensjonstrygd for fiskere av 28. juni 1957 nr. 12 § 29, lov om pensjonstrygd for sjømenn av 3. desember 1948 nr. 7 § 42. Trygderetten har ved anke den samme rett til opplysninger som folketrygdens organer.

#### *6.5.70 Utbyggingsmyndighetene*

Kommunaldepartementet, Statens nærings- og distriktutviklingsfond og fylkesmannen er etter nærmere bestemmelse i etableringsloven av 20. februar 1976 nr. 5 § 13 gitt rett til å innhente ligningsopplysninger. Ligningsloven gir dessuten utbyggingsmyndighetene rett til opplysninger de kan ha bruk for i sitt arbeid med tilskudd eller bidrag av offentlige midler.

#### *6.5.71 Utenlandske skattemyndigheter*

Utenlandske skattemyndigheter har rett til ligningsopplysninger til bruk ved utskrivning av offentlige skatter og avgifter for såvidt dette måtte være bestemt i overenskomst med vedkommende land, jf. lov av 28. juli 1949 nr. 15. Disse opplysninger skal alltid være krevet og gis gjennom SKD. Se stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».

#### *6.5.72 Verge*

Vergen kan gis de samme opplysninger som skattyteren selv kan kreve. Om hvilke opplysninger skattyter kan gjøre seg kjent med, se stikkord «Innsynsrett - egne forhold». For hjelpeverger vil det avgjørende være hvilken myndighet de er gitt i mandatet fra overformynderiet.

### **7 Særlig om folkeregisteret**

I folkeregistervirksomheten gjelder folkeregisterlovens bestemmelser om taushetsplikt. Taushetspliktens bestemmelser i folkeregisterloven gjelder også overfor ligningskontoret på samme måte som overfor enhver annen offentlig myndighet.

# Telefon mv.

*FSFIN § 5-15-6 (3).*

## **1 Fri telefon mv.**

### ***1.1 Generelt***

Arbeidstaker kan ha fri telefon ved at:

- arbeidsgiver tegner abonnementet og betaler regningen direkte (naturalytelse)
- arbeidstaker benytter sitt eget abonnement, og får kostnadene dekket av arbeidsgiver (utgiftsgodtgjørelse eller refusjon).

Fordel ved privat bruk av telefon hvor arbeidsgiver dekker kostnadene helt eller delvis (fri telefon), er i prinsippet skattepliktig inntekt, men er unntatt fra beskatning innenfor visse grenser.

### ***1.2 Arbeidsgiver dekker kostnadene til boligtelefon***

#### ***1.2.1 Generelt***

Dekker arbeidsgiver kostnadene til den ansattes boligtelefon, helt eller delvis, er dette ikke skattepliktig når:

- den ansatte antas å ha behov for telefon av hensyn til sitt arbeid, og
- arbeidsgivers ytelse ikke overstiger de kostnader som dekkes av det offentlige etter de generelle bestemmelser som gjelder for statstjenestemenn, jf. Statens Personall håndbok under punkt 1.06.02 (heretter kalt telefonregulativet).

Om hva som kan dekkes etter telefonregulativet og størrelsen av slik dekning, se nedenfor.

Rammen for skattefritak ved arbeidsgivers dekning av kostnader til boligtelefon er den samme som nevnt ovenfor selv om det benyttes andre teleoperatører enn Telenor.

Benyttes en boligtelefon av to arbeidstakere, f.eks. ektepar/samboere som hver for seg fyller betingelsene for tilståelse av fri telefon fra arbeidsgiver, omfatter skattefritaket abonnement bare for en boligtelefon. Videre omfatter det summen av det antall samtaler de kunne fått dekket hver for seg (maksimalt kr 600 per kvartal for begge).

Dekker arbeidsgiver kostnadene utover telefonregulativets maksimalgrense eller kostnader av andre typer enn det som følger av regulativet, for eksempel kjøp av telefonapparat, må dekningen utover det som følger av regulativet vurderes etter de vanlige skatteregler. Det overskytende vil være skattepliktig med mindre skattyter sannsynliggjør at det dekker kostnader ved yrkesbruken.

Fri telefon innberettes under kode 130-A eller 849.

#### ***1.2.2 Hva dekker telefonregulativet***

Etter telefonregulativet dekkes:

- den faste avgiften på Telenors Basis abonnement for tradisjonell telefon i arbeidstakers bolig, og



- faktisk samtaleavgift med inntil kr 300 per kvartal. Har skattyteren mindre enn kr 300 i samtaleavgift i et kvartal, dekkes ikke høyere kostnader et senere kvartal, samt
- legitimerede tjenestesamtaler spesifisert etter regning. Spesifikasjonen fra teleoperatør må inneholde dato, klokkeslett, samt oppringt nummer i minutter for hver samtale.

Flytter arbeidstaker og vedkommende arbeidsgiver fortsatt skal dekke kostnadene til boligtelefon, dekkes kostnadene til flytting av telefon etter vilkårene og reglene i regulativet for flyttinggodtgjørelse.

Normalt dekkes ikke andre kostnader enn det som er nevnt ovenfor. Etter telefonregulativet dekker ikke arbeidsgiver kostnadene som arbeidstaker har for eksempel til kjøp av telefonapparat.

Normalt gis det heller ikke dekning til kostnader for flytting av telefon innen samme bolig. Det gis normalt heller ikke dekning av kostnader til boligtelefon i arbeidstakers faste sommerbolig.

Ved midlertidig, kortvarig tjenesteforhold (under 1 år) tilstår Staten vanligvis ikke tjenestetelefon, selv om vilkårene for øvrig er tilstede.

Ved permisjon over 3 måneder fra stillingen, dekkes i utgangspunktet ikke kostnader til boligtelefon i permisjonstiden. Ved sykepermisjon og fødselspermisjon dekkes likevel kostnadene på vanlig måte i inntil ett år.

### ***1.3 Arbeidsgiver dekker kostnadene til mobiltelefon istedenfor til boligtelefon***

Dekker arbeidsgiver kostnadene til mobiltelefon istedenfor boligtelefon fordi det anses mer hensiktsmessig, vil det være skattefritak etter samme regler og inntil samme beløp som for boligtelefon, se ovenfor.

For mobiltelefon med kontantkort, kan det per kvartal refunderes et beløp inntil summen av abonnementsavgiften for Telenors Basis abonnement for boligtelefon og kr 300.

Etter telefonregulativet dekker ikke arbeidsgiver kostnadene som arbeidstaker har til kjøp av mobiltelefon.

### ***1.4 Arbeidsgiver dekker kostnadene ved flere telefonabonnement***

Ved dekning av kostnadene til flere telefoner, f.eks. mobiltelefon i tillegg til boligtelefon, vil godtgjørelse til dekning av mer enn en telefon etter telefonregulativet, normalt måtte anses som lønn i sin helhet, jf. likevel nedenfor.

Ved sporadisk behov for mobiltelefon i tillegg til boligtelefon, er det i telefonregulativet forutsatt at arbeidsgiver eier mobiltelefonen og låner den ut. I slike tilfeller er det etter telefonregulativet ikke anledning til å bruke mobiltelefonen til private samtaler med mindre tjenesten gjør dette nødvendig.

Tilsier sterke tjenstlige grunner at skattyter har behov for mobiltelefon på mer permanent basis i tillegg til boligtelefon, dekker arbeidsgiver også kostnadene ved bruk av mobiltelefon etter samme regler og inntil samme beløp som for boligtelefon, se ovenfor. Etter telefonregulativet dekker ikke arbeidsgiver kostnadene som arbeidstaker har til kjøp av mobiltelefonen.

Ved dekning av kostnader til flere telefoner benyttes kode 849 en gang for hver telefon.

### ***1.5 Arbeidsgiver dekker kostnader til personsøker og telefaks***

I telefonregulativet forutsettes det at arbeidsgiver kan låne ut personsøker/telefaks hvor det av hensyn til tjenesten er behov for å disponere personsøker og/eller telefaks. For telefaks skal arbeidsgiveren opprette eget abonnement. Kostnader til abonnement og trafikkavgift til telefaks dekkes av arbeidsgiver. Det samme gjelder abonnement til personsøker. Slik dekning er ikke skattepliktig.

### ***1.6 Arbeidsgiver dekker installasjonskostnader, tilkoplingsavgift og (økt) abonnementsavgift***

Tilkoplingsavgift for analog telefon dekkes ikke etter telefonregulativet. Dekker arbeidsgiveren slike kostnader, er det ikke skattefritt.

### ***1.7 Arbeidsgiver dekker kostnader til installasjon og abonnement på ISDN***

Etter telefonregulativet kan arbeidsgiver betale abonnementsavgift og kostnader til installasjon av ISDN-linje der dette anses mer hensiktsmessig enn en vanlig telefonlinje. Etter telefonregulativet kan arbeidsgiver i slike tilfelle betale for Telenors ISDN Basisabonnement og dekke bruk av tjenestelinje og boligtelefon samlet for inntil kr 300 per kvartal. I tillegg dekkes avgift for legitimert tjenestebruk spesifisert etter regning.

Arbeidsgiver kan etter regulativet bestemme at det skal være separate telefonnummer og separat avregning av hhv. tjenestetelefon og privat telefon. Da dekkes bare legitimerede tjenestesamtaler. I slike tilfeller vil ingen del av dekning være skattepliktig.

### ***1.8 Arbeidsgiver dekker kostnader til bruk av Internett***

Betaler arbeidsgiver for telefonabonnement og tellerskritt for å dekke den ansattes tjenstlige behov for oppkobling mot Internett i arbeidstakerens bolig, kan dette gjøres skattefritt innenfor beløpsgrensen i telefonregulativet. Om kostnader til installering av ISDN-linje betalt av arbeidsgiver, se over. Om arbeidsgivers kjøp av utstyr til utlån og betaling av Internett-abonnement, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.13 «Datautstyr».

## **2 Fradrag for telefonkostnader**

### ***2.1 Generelt***

Abonnementsavgift og samtaleavgift for telefon er fradragsberettiget i den utstrekning kostnadene vedkommer erverv av skattepliktig inntekt og ikke er dekket av arbeidsgiver. Det må vurderes konkret hvilke kostnader som er pådradd.

Reglene om skattefrihet for hel eller delvis fri telefon for ansatt, kan ikke anvendes tilsvarende ved spørsmål om fradrag for kostnader til telefon.

Innmeldingsavgift skal i prinsippet aktiveres. Beløpet kommer da først til fradrag når abonnementet sies opp. I praksis har imidlertid direkte kostnadsføring blitt godtatt.

### ***2.2 Telefonapparat, sentral mv. kjøpes av abonnenten***

Når telefonutstyret hovedsakelig brukes i yrkessammenheng, er det et driftsmiddel. Om avskrivning/kostnadsføring, se stikkordene om driftsmidler.

### ***2.3 Telefon på arbeidsstedet***

For personlig næringsdrivende med særskilt abonnement på telefon på arbeidsstedet (kontor, butikk, verksted o.l.) uten biapparat til bolig, innrømmes i alminnelighet fradrag for alle kostnader. Det skal tilbakeføres for privat bruk dersom den private bruk ikke er uvesentlig i omfang.

#### **2.4 Telefon i bolig**

Er bruk av telefon i boligen nødvendig for en forsvarlig utøvelse av yrket, vil skattyteren ha krav på fradrag for den delen av kostnadene som faller på yrkesbruken. Kan ikke skattyteren sannsynliggjøre fordelingen av bruken på yrke og privat, fastsettes kostnadsfordelingen ved skjønn.

Har skattyteren også yrkestelefon på arbeidsstedet vil det normalt ikke være grunnlag for å gi fradrag for mer enn halve abonnementsavgiften vedrørende boligtelefon. Er yrkesbruken liten, bør det ikke gis fradrag for noen del av abonnementsavgiften.

Frdrag for samtaleavgiften skal prinsipielt bare omfatte de samtaler som gir fradragsrett. Ved et skjønn bør en ta hensyn til om den påståtte yrkesbruk fører til mest inngående eller utgående samtaler, om det i skattyters yrke er normalt at yrkessamtaler foregår utenfor arbeidstiden, om det er mange yrkessamtaler til fjerntakst osv.

Ved fastsettelsen av skjønnnet kan det bli aktuelt å be om å få dokumentasjon for de totale telefonkostnader.

Om fradrag for telefonkostnader for:

- fiskere, se stikkord «Fiske»,
- jordbrukere, se stikkord «Jordbruk - allment» og
- stortingsrepresentanter, se stikkord «Stortingsrepresentanter».

##### **2.4.1 Fradrag for ISDN abonnement, Internett mv.**

Er ISDN abonnement, Internett-tilkobling mv. anskaffet hovedsakelig til utøvelse av yrket, vil skattyteren ha krav på fradrag for kostnadene til installasjon og en andel av abonnementsavgiften, svarende til bruken i yrket. Kan ikke skattyteren sannsynliggjøre fordelingen av bruken på yrke og privat, fastsettes kostnadsfordelingen ved skjønn.

Om fradrag for datamaskin som driftsmiddel og om software for bruk av Internett, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.5 pkt. 16.5 «Datautstyr».

#### **2.5 Samme abonnement på arbeidsstedet og bolig**

Det forekommer at skattyteren har telefon på eget arbeidssted med biapparat på samme abonnement i boligen. I slike tilfeller bør det alltid foretas en tilbakeføring for privat bruk.

#### **2.6 Radiotelefon**

For manuell oppsatt samtale over radiotelefon/VHF beror samtaleavgiften på hvilket geografisk område det ringes til. Det bør vanligvis ikke innrømmes fradrag for radiotelefon/VHF for lønnstakere. Dette gjelder selv om de har vaktteneste og derfor må kunne nås etter arbeidstid f.eks. i båt o.l.

Om fradragsrett for radiotelefon for fiskere, se stikkord «Fiske».

### **2.7 Mobiltelefon eiet av lønnstaker**

For lønnstaker som eier mobiltelefon vil det normalt ikke være grunnlag for å innrømme fradrag for kostnadene til denne. Dette gjelder selv om de 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 stikkord «Skogbruk».

### **2.8 Mobiltelefon anskaffet i personlig næringsvirksomhet**

Er mobiltelefon anskaffet til personlig næringsvirksomhet, vil anskaffelse, basisabonnement og samtaleavgiftene kunne belastes næringen dersom den vesentlige bruken er næringsbruk. Det skal på vanlig måte foretas tilbakeføring for privat bruk. Ved tilbakeføringen skal det nyttes samme pris for samtaleavgiften som bedriften må betale. Det skal ikke foretas noen sammenligning med hva lønnstaker må dekke selv etter telefonregulativet.

Mobiltelefon i drosje kan etter omstendighetene anses som driftsmiddel i drosjen. Om den skattemessige behandlingen av driftsmidler i næring, se stikkordene om driftsmidler.

### **2.9 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 stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og stikkord «Sokkelarbeidere».

## **Tidfesting av inntekter og kostnader - allment**

*Sktl. kap. 14. FSFIN kap. 14.*

### **1 Oversikt**

Reglene om hvilket inntektsår de forskjellige inntekter og kostnader skal henføres til, kalles tidfestingsregler.

Skatteloven har tre sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader. Disse reglene gjelder på hvert sitt område, dvs. for:

- inntekter, kostnader og tap i foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet med en rekke særregler), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)»,
- lønn, pensjon, mottatt underholdsbidrag og kostnader knyttet til slik inntekt, dessuten for gjeldsrenter i Statens lånekasse for utdanning og for utbetalt underholdsbidrag (kontantprinsippet), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)», og
- alle andre inntekter, kostnader og tap (realisasjonsprinsippet), herunder i foretak med begrenset regnskapsplikt (realisasjonsprinsippet med en rekke særregler), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

I tillegg er det særregler for enkelte inntekts- og kostnadstyper som skal gjelde uavhengig av hvilket prinsipp skattyteren ellers skal følge. Disse særregler er behandlet i forskjellige emner

i boken. F.eks. er saldoreglene behandlet i emnene om driftsmidler, reglene om gjennomsnittsligning for skogbruk er behandlet i «Skogbruk», mens reglene om betinget skattefritak er behandlet i «Betinget skattefritak – makeskifte» og «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon».

Hvilke regler for tidfesting som skal brukes må i prinsippet vurderes særskilt for hver enkelt post for inntekter og kostnader. Et skattesubjekt vil ofte ha inntekter og/eller kostnader som følger forskjellige regler for tidfesting, f.eks. skal en lønnstaker følge kontantprinsippet for lønn og renter av gjeld til Statens lånekasse for utdanning, og realisasjonsprinsippet for renter av annen gjeld.

Reglene om tidfesting gjelder både ved fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt. Om særregler for tidfesting av tilordnet beregnet personinntekt fra aksjeselskap, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

## **2 Inntektsperioden**

### **2.1 Generelt**

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 stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

### **2.2 Avvikende regnskapsår**

Om avvikende regnskapsår, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)».

# **Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)**

*Sktl. § 14-1, § 14-2, § 14-5, §§ 14-20 til 14-23, og § 19-2 (1) bokstav b og (3). FSFIN § 14-5.*

## **1 Innledning**

Skatteloven har tre sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - allment». I dette stikkord behandles bare hovedregelen (realisasjonsprinsippet).

## **2 Når realisasjonsprinsippet skal anvendes**

### **2.1 Generelt**

Når skatteloven ikke gir anvisning på andre tidfestingsprinsipper eller har særlige tidfestingsregler, skal inntekter og kostnader tidfestes etter realisasjonsprinsippet.

### **2.2 Foretak med begrenset regnskapsplikt**

Inntekter og kostnader i foretak som har begrenset regnskapsplikt, skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet, likevel slik at reglene i sktl. § 14-4 (4) til (7) og § 14-5 og enkelte andre regler skal gjelde for slike foretak, se nedenfor under pkt. 5 «Spesielt om foretak med begrenset regnskapsplikt».

Visse regnskapspliktige kunstnere skal likevel følge kontantprinsippet, se «Kunstnere».

### **3 Hovedregel**

#### **3.1 Generelt**

Hovedregelen for tidfesting etter realisasjonsprinsippet er at:

- inntekt, herunder gevinst, skal skattlegges i det år skattyteren har fått en ubetinget rett til beløpet eller ytelsen, uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales
- kostnader fradras det år den skattepliktige har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem, uavhengig av når ytelsen etter avtalen skal betales
- tap fradras når det er realisert/endelig konstatert.

Betingelser som medfører at en inntekt eller utgift kan falle bort dersom en fremtidig uvisshendelse inntreffer (resolutive betingelser), vil ikke utsette tidfestingen. Dette kan f.eks. være kontraktsbestemmelser om at et kjøp av en fritidseiendom kan heves dersom kjøperen ikke får konsesjon.

Kan en rett eller forpliktelse ikke gjøres gjeldende før en gitt fremtidig uvisshendelse inntreffer (suspensivt betinget) skal ikke inntekten eller utgiften tidfestes før betingelsen er inntrådt, selv om sannsynligheten for at betingelsen skal inntreffe er overveiende stor. Er det f.eks. avtalt at en stevnearrangør skal få utbetalt et bestemt beløp dersom det regner mer enn 20 mm i en avgrenset tidsperiode, vil utbetalingen 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 vilkår er tilstede.

I endel 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.

#### **3.2 Løpende inntekter/avkastning**

##### **3.2.1 Generelt**

Løpende inntekt tidfestes etterhvert som skattyteren får en ubetinget rett til inntekten dvs. når den opptjenes. Det er uten betydning hvilket tidspunkt inntekten forfaller til utbetaling eller faktisk blir utbetalt. Dette innebærer at forskuddsbetaling kan mottas uten at betalingen må tas til inntekt før den er opptjent. 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 yter et ubetinget krav på motytelsen slik at den tidfestes etterhvert som ytelsen presteres. F.eks. ved utleie av hus, får utleier først en ubetinget rett til husleien etterhvert som huset er stilt til disposisjon. Husleien skattlegges således i det året den opptjenes uavhengig av når den etter avtalen skal betales.

##### **3.2.2 Renteinntekter**

Om tidspunktet for inntektsføring av renter på utlånt kapital for ikke-regnskapspliktige, se stikkord «Renteinntekter».

##### **3.2.3 Vederlagsfri bruk av formuesgjenstand**

Skattepliktig fordel ved vederlagsfri bruk av formuesgjenstand, tas til inntekt etterhvert som bruken skjer.

### *3.2.4 Over-/underkurs av gjeldsbrev*

Skal gjeldsbrev innløses til en høyere kurs enn utstedelseskurs, ligger det et renteelement i betalingsavtalen. Det enkelte års andel av renteelementet skattlegges hos eieren i vedkommende år.

Om fordeling av renter ved overdragelse av gjeldsbrev i inntektsåret, se stikkord «Verdipapirer».

### *3.2.5 Aksjeutbytte*

Aksjeutbytte tas til inntekt det året generalforsamlingen har vedtatt å utdele utbytte uavhengig av når utbyttet faktisk utbetales, og uten hensyn til hvilket regnskapsår aksjeutbyttet gjelder for. Overføres formuesobjekt fra selskap til aksjonær og utdelingen anses som utbytte, skal verdien tas til inntekt når aksjonæren har fått en ubetinget rett til objektet. Dette vil normalt være senest når aksjonæren har fått rådigheten over gjenstanden.

### *3.2.6 Erstatning for løpende inntekt*

Engangserstatning for løpende inntekt, f.eks. tapt leieinntekt for en begrenset periode, tidfestes i det år den erstatningsutløsende hendelse finner sted. Er erstatningssummens størrelse ikke endelig konstatert ved inntektsårets utgang, inntektsføres erstatningen etterhvert som erstatningens størrelse avklares.

## **3.3 Kostnader**

### *3.3.1 Generelt*

Kostnader kommer til fradrag etter hvert som skattyter pådrar seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem. Verken avtalt forfalltid eller faktisk betalingstidspunkt har noen betydning.

I avtaler hvor løpende ytelse forutsetter en løpende motytelse, får den forpliktete en ubetinget plikt til å svare motytelsen (slik at den tidfestes) etterhvert som ytelsen presteres. F.eks. ved leie av hus, får leietaker først en ubetinget plikt til å svare husleie etterhvert 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.

### *3.3.2 Renter av gjeld*

Om fradrag for renter av gjeld herunder misligholdte og ettergitte renter, se stikkord «Renter av gjeld».

## **3.4 Erverv av formuesobjekt**

Vederlag (inngangsverdi/kostpris) ved erverv av formuesobjekter kan som hovedregel ikke utgiftsføres i ervervsåret. Om behandling av kostpris på driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler.

## **3.5 Realisasjon av formuesobjekt**

Gevinst/tap ved realisasjon i form av salg mv. av formuesobjekt, inntekts-/fradragsføres i det inntektsåret skattyteren har fått et ubetinget krav på vederlaget, normalt det år som eiendomsretten til formuesobjektet går over fra selger til kjøper mv., se stikkord «Eierbegrepet». Det er uten betydning når vederlaget forfaller til betaling eller faktisk betales.

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, selv om

erstatningen ikke er utbetalt. Er erstatningens størrelse omtvistet, skal den uomtvistede delen av erstatningskravet gevinst-/tapsberegnes dette året. Fører dette til gevinst følger denne gevinsten de vanlige reglene. Eventuell senere økning av erstatningsbeløpet behandles som gevinst etter hvert som størrelsen avklares. Er det uomtvistede beløp lavere enn inngangsverdien må tapsberegning utsettes, men det kan likevel gis tapsfradrag i forhold til maksimalt oppnåelige erstatningsbeløp såfremt dette også er lavere enn inngangsverdien.

Om de spesielle regler for gevinst eller tap på driftsmidler som saldoavskrives, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel».

Ytes vederlag ved realisasjon av formuesobjekt i form av årlige utbetalinger i all fremtid, f.eks. ved stedsevarig tomtefeste, skal de årlige utbetalinger skattlegges etterhvert som løpende avkastning av kapitalen. (Det skal ikke foretas noen kapitalisering av de årlige utbetalinger for beregning av gevinst/tap og det skal heller ikke gis fradrag for inngangsverdien.) Om når stiftelse av rettighet anses som realisasjon, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

Om adgang til betinget skattefritak for erstatning ved ufrivillig realisasjon av formuesobjekt, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Om betinget skattefritak ved makeskifte med det offentlige, se stikkord «Betinget skattefritak – makeskifte».

### **3.6 Valutagevinst/-tap**

Valutagevinst/-tap utenfor næringsvirksomhet inntekts/-fradragsføres det år gevinsten/tapet er endelig konstatert ved salg eller annen realisasjon. Om i hvilke tilfeller valutagevinst/-tap er skattepliktig/fradragsberettiget, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

## **4 Særregler**

### **4.1 Inntekt**

#### *4.1.1 Renteinntekter*

Om tidfesting av misligholdte renter for skattyter som ikke har full regnskapsplikt, se stikkord «Renteinntekter».

#### *4.1.2 Stipend*

Om tilfeller hvor skattyter får krav på stipend det ene året, mens utgiftene påløper det neste året, se stikkord «Stipend».

#### *4.1.3 Avkastning av sparedel på livsforsikring*

Om avkastning av sparedel av kapitalforsikring, se stikkord «Forsikring - livsforsikring (kapitalforsikring)».

### **4.2 Kostnad**

#### *4.2.1 Aksjonærbidrag*

Om tidfesting av fradrag for aksjonærbidrag, se stikkord «Aksjonærbidrag».

#### *4.2.2 Renter av gjeld*

Om tidfesting av misligholdte gjeldsrenter for skattyter som ikke har full regnskapsplikt, se stikkord «Renter av gjeld».

#### *4.2.3 Statens lånekasse for utdanning*

Om renter av gjeld til Statens lånekasse for utdanning, se stikkord «Renter av gjeld».



#### *4.2.4 Avskrivning på driftsmidler*

Om avskrivning på driftsmidler og om inntektsføring av gevinst/fradragsføring av tap ved realisasjon av driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler og stikkord «Gevinst- og tapskonto».

### **5 Spesielt om foretak med begrenset regnskapsplikt**

#### **5.1 Generelt**

I foretak med begrenset regnskapsplikt skal inntekter og kostnader i utgangspunktet tidfestes etter realisasjonsprinsippet og ikke etter regnskapsprinsippet. Dette gjelder også for foretak med begrenset regnskapsplikt som velger å utarbeide årsregnskap. Om hvem som har begrenset regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

Tidfestingen i foretak med begrenset regnskapsplikt skal likevel følge særlige regler for tidfesting i skatteloven, f.eks. i sktl. kap. 14. Om hvilke særlige regler dette er, se nedenfor under pkt. 5.4 «Særskilte regler i skattelovgivningen».

Regelen i sktl. § 14-4 (3) om at en ved skattleggingen ikke kan få fradrag for avsetninger etter god regnskapsskikk gjelder formelt ikke for foretak med begrenset regnskapsplikt. Slike avsetninger er imidlertid heller ikke fradragsberettigede for foretak med begrenset regnskapsplikt, selv om de velger å utarbeide årsregnskap.

#### **5.2 Forholdet mellom tidfesting for foretak med begrenset regnskapsplikt og foretak med full regnskapsplikt**

Foretak med full regnskapsplikt følger regnskapsprinsippet, mens foretak med begrenset regnskapsplikt følger realisasjonsprinsippet. Disse to prinsippene fører i stor utstrekning til samme tidfesting, med unntak for urealisert gevinst eller urealisert tap. For regnskapspliktige skal imidlertid slike gevinster og tap i de fleste tilfeller tidfestes etter særlige skatteregler, jf. f.eks. sktl. kap. 14. Dette gjelder for alle regnskapspliktige, både de med full og de med begrenset regnskapsplikt. Forskjeller i tidfesting for de med full og de med begrenset regnskapsplikt vil derfor bare være aktuelt for urealiserte gevinster eller tap i de få tilfellene hvor skatteloven ikke har særlige regler for tidfestingen. Dette vil f.eks. gjelde urealisert valutatap på kortsiktige fordringer og gjeld.

#### **5.3 Hvilke inntekter og kostnader omfattes av tidfestingsreglene for begrenset regnskapspliktige**

##### **5.3.1 Deltakerlignede selskaper**

For deltakerlignet selskap med begrenset regnskapsplikt skal alle inntekter og kostnader følge disse reglene. Deltakeren får så fordelt et nettoresultat til seg, som er basert på de tidfestingsregler som gjelder for selskapet.

##### **5.3.2 Enmannsforetak**

I enmannsforetak med begrenset regnskapsplikt, er det bare inntekter og kostnader som etter regnskapsloven skal føres i regnskapet som omfattes av disse reglene. Inntekter og kostnader utenom næringsvirksomhet følger enten realisasjonsprinsippet fullt ut eller kontantprinsippet, avhengig av arten av inntekt eller kostnad, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

#### **5.4 Særskilte regler i skattelovgivningen**

Følgende inntekter og kostnader skal tidfestes etter særlige regler i sktl.:

- misligholdte renter, se stikkord «Renteinntekter» og «Renter av gjeld»
- gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i lov om verdipapirhandel av 19. juni 1997 nr. 29 § 1-2, annet ledd, se stikkordene om finansielle instrumenter
- kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan eller er blitt til driftsmiddel, se stikkord «Utviklings- og forskningskostnader»
- renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se stikkord «Renter av gjeld» under pkt. 6.3 «Byggelånsrenter»
- endring i varelager. Om vurdering av varelager, se stikkord «Varebeholdning»
- avsetning for tap på utestående fordringer, se stikkord «Utestående fordringer»
- avsetning for/inntektsføring av urealisert valutatap/-gevinst på langsiktige fordringer og gjeld, se stikkord «Valutagevinst/-tap»
- avskrivninger på driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler
- gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler følger skattelovens regler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel» og stikkord «Gevinst- og tapskonto»
- uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde»
- betinget skattefritak for gevinst ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon»
- fradrag for arbeidsgivers tilskudd til premiefond/innskuddsfond i pensjonsordning i arbeidsforhold, se stikkordene «Pensjon i arbeidsforhold - foretakspensjon» og «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon»
- avsetning til selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip, se sktl. § 8-6
- vurdering av beholdninger av levende fisk mv. i fiskeoppdrett, se stikkord «Fiskeoppdrett mv.»
- for jordbruk, se stikkord «Jordbruk - allment»
- for skogbruk, se stikkord «Skogbruk»
- for reindrift, se stikkord «Reindrift»
- for pelsdyrnæring, se stikkord «Pelsdyr»
- for visse kunstnere, se stikkord «Kunstnere»

Oppregningen er ikke uttømmende.

## **6 Overgangsregler**

### **6.1 Realisasjoner før 1.1.1992**

Om inntekter og gevinster som tidligere ble inntektsført etter kontantprinsippet og som er innvunnet i 1991 eller tidligere, men ennå ikke tidfestet før 1. januar 1992, se Lignings-ABC for 1997 under stikkord «Tidspunktet for inntekts- og utgiftsføring - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

# **Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)**

*Sktl. § 14-3 og § 14-20 (3). FSFIN § 14-3.*

## **1 Generelt**

Skatteloven har tre sett med regler for tidfesting for inntekter og kostnader (periodiseringsregler), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - allment». I dette stikkord behandles reglene om hvilke inntekter og kostnader som skal tidfestes etter kontantprinsippet.

## **2 Område 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 næringsvirksomhet, samt kostnader knyttet til erverv av slik arbeidsinntekt
- pensjon, mottatt underholdsbidrag og utbetalt underholdsbidrag
- trygdeytelser
- renter av lån i Statens lånekasse for utdanning
- inntekt ved salg av egenproduserte kunstverk som nevnt i mval. § 5 nr. 1 a, og kostnader knyttet til erverv av slik inntekt, se stikkord «Kunstnere»

se for øvrig nedenfor.

Om særregler for tidfesting som avviker fra kontantprinsippet for slike inntekter, se nedenfor under pkt. 2.7 «Særregler».

### **2.2 Arbeidsinntekt**

#### **2.2.1 Bruttoinntekt**

Lønnsinntekt skattlegges etter kontantprinsippet. Det samme gjelder annen godtgjørelse for arbeid eller oppdrag i eller utenfor tjenesteforhold når arbeidet eller oppdraget ikke er utført som ledd i selvstendig næringsvirksomhet. Erstatning som trer i stedet for ytelser som skattlegges etter kontantprinsippet, skal også skattlegges etter kontantprinsippet. Om skillet mellom lønnsinntekt og næringsvirksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment». Om kontantprinsippets innhold, se nedenfor. Om hva som regnes som lønn eller likestilt med lønn, se stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser».

#### **2.2.2 Kostnader**

Kostnader til erverv av lønn og likestilte inntekter (se ovenfor) tidfestes etter kontantprinsippet.

Eksempler på slike kostnader er merkostnader til kost og losji mv., fradragsberettiget fagforeningskontingent og kostnader til flytting, verktøy, uniform, kontor og faglitteratur.

### **2.3 Pensjoner**

Pensjoner tidfestes etter kontantprinsippet hos pensjonisten. Dette gjelder også private pensjoner, herunder også pensjonsordning ved salg av formuesobjekt. Om særlige regler ved etterbetaling av pensjoner, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

Om hva som regnes som pensjon, se stikkord «Personinntekt - lønn/pensjon/visse trygdeytelser».

### **2.4 Trygdeytelser**

Trygdeytelser tidfestes etter kontantprinsippet hos mottakeren. Dette gjelder både trygdeytelser som erstatter lønn og trygdeytelser som erstatter næringsinntekt.

## **2.5 Underholdsbidrag, føderåd, kår mv.**

### **2.5.1 Inntekt**

Skattepliktig inntekt av underholdsbidrag, føderåd (kår) mv. og annen regelmessig understøttelse, tidfestes etter kontantprinsippet.

### **2.5.2 Betaling**

Fradrag for underholdsbidrag, føderåd (kår) og andre regelmessige understøttelser tidfestes etter kontantprinsippet, dvs. ved betalingen.

## **2.6 Renter av lån i Statens lånekasse for utdanning**

Fradrag for renter av lån i Statens lånekasse følger kontantprinsippet.

## **2.7 Særregler**

### **2.7.1 Fond for idrettsutøvere**

Om tidspunktet for skattlegging av idrettsinntekt innbetalt til eller utbetalt fra fond for idrettsutøvere, se stikkord «Idrett».

### **2.7.2 Etterbetaling av lønn/pensjon/trygdeytelser**

Om fordeling av etterbetaling av lønn og etterbetaling av pensjoner og trygdeytelser gjennom trygdekantorene, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

### **2.7.3 Bonus i forsvaret**

Om fordeling av bonus ved åremålstilsetting i Forsvaret/kontraktsmessig tilsetting i Luftforsvaret, se stikkord «Militære».

### **2.7.4 Stipend**

Om tidfesting av stipend når stipendet utbetales ett år og utgiftene som skal motregnes påløper et annet år, se stikkord «Stipend».

### **2.7.5 Opsjoner i arbeidsforhold**

Om tidspunktet for skattlegging av fordel/fradrag for tap ved opsjoner i arbeidsforhold, se stikkord «Finansielle instrumenter - opsjoner, tegningsretter og kontrakter i arbeidsforhold (allment)».

### **2.7.6 Driftsmidler i lønnet erverv**

Om lønnstakers behandling av inngangsverdi og av gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler som han bruker i sitt arbeid, se stikkordene om driftsmidler.

### **2.7.7 Innflytting til og utflytting fra Norge**

Ved innflytting til Norge skal forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres i Norge, skattlegges hit i innflyttingsåret selv om det er utbetalt før innflytningstidspunktet, herunder i et tidligere år. Pådratte kostnader til erverv av arbeidsinntekt skattepliktig til Norge er fradragberettiget i innflyttingsåret, selv om de er betalt før innflyttingen.

Ved utflytting fra Norge skal opptjent arbeidsinntekt, som skattyteren før utflytting har ervervet en ubetinget rett til å få utbetalt, skattlegges i utflyttingsåret selv om pengene ikke er utbetalt. Tilsvarende skal kostnader pådratt før utflyttingen, til erverv av arbeidsinntekt skattepliktig til Norge, komme til fradrag i utflyttingsåret.

## **3 Kontantprinsippets innhold**

### **3.1 Bruttoinntekt**

#### **3.1.1 Generelt**

Etter kontantprinsippet henføres inntekten (skattlegges) enten til:

- det inntektsår fordelen virkelig tilflyter skattyteren i penger eller pengers verdi, herunder forskuddsbetaling se nedenfor, eller
- det tidligere inntektsår da det er adgang for skattyteren til å få pengene utbetalt eller ytelsen erlagt.

Det er således ikke tilstrekkelig at fordelen er opptjent og at skattyteren har et ubetinget krav på å få den erlagt på et senere tidspunkt.

#### **3.1.2 Tilflytt i penger eller pengers verdi**

Fordelen anses tilflytt skattyteren når han 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.

Fordelen anses tilflytt skattyteren 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 formuesgjenstander (materielle verdier) som f.eks. løsøre, gjenstander, fast eiendom osv.; når skattyteren har fått rådighet over gjenstanden,
- ikke-fysiske formuesgjenstander, 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,
- skattepliktig fordel ved kjøp til underpris av formuesgjenstander som f.eks. bil; på det tidspunkt skattyteren mottar vedkommende formuesobjekt, ikke på eventuelt senere tidspunkt da formuesobjektet selges.
- bonusslønnsavtaler hvor utbetalingen er avhengig av kursutviklingen på underliggende aksje eller grunnfondsbevis; på det tidspunkt bonusen faktisk utbetales, se Ot.prp. 1 (1997-98) side 65,
- 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,
- skattepliktig 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 av 17. februar 1939 nr. 1 § 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.

Fordelen anses ikke tilflytt skattyteren om han har fått fordring på penger som ikke er knyttet til omsetningsgjeldsbrev. Det vil f.eks. gjelde når skattyteren har mottatt:

- skjøte med pantforbehold,
- enkle gjeldsbrev uten pantsikkerhet,
- 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 år fordelen virkelig tilflyter skattyteren, 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 ikke skattyteren 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).

Forfaller ytelsen til betaling etter påkrav fra skattyteren, anses forfallstid å være inntrådt på det tidligste tidspunkt skattyteren kunne ha fått betalingen. Det er som hovedregel uten betydning om skattyteren faktisk har rettet påkrav til debitor, se Riksskattestyrets uttalelse i Utv. 1966/523. Er det ikke avtalt noen forfallstid, anses ytelsen vanligvis å forfalle når den er opptjent. Betaling for arbeid er opptjent senest når arbeidet er avsluttet.

### *3.1.4 Forskuddsbetaling*

Forskuddsbetaling som følger kontantprinsippet, skal henføres til det år 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 full opptjening vil finne sted og at det derfor må skje en tilbakebetaling, bør skattlegging først finne sted etterhvert som forskuddet opptjenes.

## **3.2 Kostnader**

### *3.2.1 Generelt*

Etter kontantprinsippet kommer kostnader til fradrag i det inntektsår de utredes/betales. 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 forsendelse av penger må kostnaden anses utredet når pengene er sendt med postgiro, bankgiro o.l.

### *3.2.2 Forskuddsbetaling*

Forskudd føres normalt til fradrag i det år betaling skjer. Det må skilles mellom forskuddsbetaling og betalinger som har karakter av lån.

# Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)

*Sktl. § 14-1, § 14-4, § 14-5, § 19-2 (3) bokstav c og d, lignl. § 4-4 nr. 2 og lov av 17. juli 1998 nr. 56 om årsregnskap mv. (regnskapsloven). FSFIN § 14-5.*

## 1 Generelt

Skatteloven har tre sett med regler for tidfesting av inntekter og kostnader (periodiseringsregler), se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - allment». I dette stikkordet behandles reglene om hvilke inntekter og kostnader som skal tidfestes etter regnskapsprinsippet.

## 2 Område for regnskapsprinsippet

Inntekter og kostnader i foretak som har full regnskapsplikt skal tidfestes etter regnskapsprinsippet, likevel slik at reglene i sktl. § 14-4 (4) til (7) og § 14-5 og enkelte andre særregler gjelder også for dem, se nedenfor under pkt. 5 «Særskilte tidfestingsregler i skattelovgivningen»

Om hvilke foretak som har full regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

Om tidfesting av inntekter og kostnader i foretak med begrenset regnskapsplikt, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

## 3 Inntektsperioden

### 3.1 Generelt

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 stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

### 3.2 Avvikende regnskapsår

#### 3.2.1 Generelt

Finansdepartementet kan gjennom forskrift eller ved enkeltvedtak gjøre unntak fra bestemmelsen om at regnskapsåret skal følge kalenderåret. Et slikt unntak skal etter ligningsloven § 4-4 nr. 2 legges til grunn for ligningen.

I slike tilfeller skal det avvikende inntektsår omfatte hele skattyterens formue og inntekt. Inntekten fastsettes til det beløp den utgjorde siste regnskapsår som ble avsluttet før 1. januar i det år ligningen foretas.

#### 3.2.2 Regnskapspliktige som er filial eller datterselskap av utenlandsk foretak

Det er gitt forskrift om at regnskapspliktige som er filial 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 tilfelle være det samme som for det utenlandske foretaket.

### 3.2.3 Lønnskostnader mv.

Innberetning av lønn mv. skal følge kalenderåret, selv om det er innrømmet adgang til avvikende regnskapsår.

### 3.2.4 Endring av regnskapsår (overgangsperiode)

Ved omlegging til eller fra avvikende regnskapsår i slike tilfeller, kan regnskapsåret før eller etter omleggingen være kortere eller lengere enn 12 mnd, men ikke lengere enn 18 mnd.

Næringsoppgaven skal likevel ikke omfatte mer enn 12 måneder. Går en skattyter over til å benytte et annet regnskapsår enn tidligere, blir inntekten i tidsrommet mellom det forrige regnskapsårs avslutning og det nye regnskapsår å skatlegge særskilt. Skattyteren må sende særskilt næringsoppgave for dette tidsrommet. Om avskrivning på driftsmidler i slike tilfeller, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo».

## 4 Tidfesting av inntekter og kostnader ved full regnskapsplikt

### 4.1 Generelt

I utgangspunktet skal skattyterens årsregnskap legges til grunn for tidfestingen av inntekter og kostnader for så vidt regnskapet er gjort opp i overensstemmelse med de regler som følger av regnskapslovgivningen. Særskilte regler om den skattemessige tidfesting i skattelovgivningen går likevel foran regnskapslovens regler. Sktl. § 14-2 (realisasjonsprinsippet) anses ikke som slik særskilt regel i denne forbindelse.

Om regnskapslovens tidfestingsregler, se nedenfor under pkt. 6 «Regnskapslovens tidfestingsregler».

Om særregler som går foran regnskapslovens regler, se nedenfor under pkt. 5 «Særskilte tidfestingsregler i skattelovgivningen».

### 4.2 Hvilke inntekter og kostnader omfattes av full regnskapsplikt

I selskaper omfatter full regnskapsplikt alle inntekter og kostnader.

I enmannsforetak med full regnskapsplikt er det bare inntekter og kostnader som etter regnskapsloven skal føres i regnskapet som omfattes av regnskapsprinsippet. Inntekter og kostnader utenom næringsvirksomhet følger enten realisasjonsprinsippet eller kontantprinsippet, avhengig av arten inntekt eller kostnad, se stikkordene «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

## 5 Særskilte tidfestingsregler i skattelovgivningen

Regnskapslovens regler om tidfesting må ved fastsettelsen av skattepliktig inntekt vike for skattelovgivningens regler om:

- gevinst og tap på finansielle instrumenter som nevnt i verdipapirhandelloven § 1-2, annet ledd, se stikkordene om finansielle instrumenter,
- kostnader til egen forskning og utvikling knyttet til konkrete prosjekter som kan, eller er blitt til driftsmiddel, se stikkord «Utviklings- og forskningskostnader»,
- renter og andre kostnader til finansiering ved egentilvirkning av driftsmidler, se stikkord «Renter av gjeld» under pkt. 3.1.2 «Renter påløpt under egentilvirkning av driftsmidler» eller pkt. 6.3 «Byggelånsrenter»,



- ikke-fradragsrett for avsetning etter god regnskapsskikk for kostnader som ikke er påløpt, f.eks. kan en i regnskapet for 2002 med virkning for ligningen ikke avsette til honorar til revisor for årsoppgjøret for 2002 som utføres i 2003, se også stikkord «Garantikostnader for leverte varer og tjenester»,
- vurdering av varelager, se stikkord «Varebeholdning»,
- avsetning for tap på utestående fordringer, se stikkord «Utestående fordringer»,
- avsetning for/inntektsføring av urealisert valutatap/-gevinst, se stikkord «Valutagevinst/-tap»,
- avskrivninger på driftsmidler, se stikkordene om driftsmidler,
- gevinst/tap ved realisasjon av driftsmidler, se stikkord «Driftsmiddel - realisasjon av driftsmiddel» og stikkord «Gevinst- og tapskonto»,
- uttak av driftsmidler fra norsk beskatningsområde, se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde»,
- betinget skattefritak for gevinst ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon»,
- annet tap i næringsvirksomhet som ikke er endelig konstatert, se stikkord «Tap»,
- gevinst/tap på finansielle opsjoner, se stikkord «Finansielle instrumenter - finansielle opsjoner»,
- arbeidsgivers tilskudd til premiefond til privat tjenstepensjonsordning, se stikkord,
- at det ikke skal tas hensyn til regnskapsmessig nedskrivning av eiendeler
- selvassuransfond ved kaskoforsikring av skip, se sktl. § 8-6,
- fordeling av personinntekt av åndsverk, se stikkord «Personinntekt - åndsverk og patenter, fordeling over tre år»,
- vurdering av beholdninger av levende fisk mv. i fiskeoppdrett, se stikkord «Fiskeoppdrett mv.».

Oppregningen er ikke uttømmende.

## **6 Regnskapslovens tidfestingsregler**

### **6.1 Hovedregel**

#### *6.1.1 Generelt*

I regnskapsloven av 17.07.1998 nr. 56 er det gitt visse grunnleggende regnskapsprinsipper om tidfesting. De fleste av disse prinsippene var også lagt til grunn ved utarbeidelsen av årsoppgjøret etter den tidligere regnskapsloven av 1977. De 5 grunnleggende prinsippene framgår av lovens § 4-1. I tillegg er det i lovens §§ 4-2 til 4-6 gitt en del andre prinsipper som skal legges til grunn ved utarbeidelsen av årsregnskapet. Regnskapsprinsippene er omtalt nedenfor.

#### *6.1.2 Transaksjonsprinsippet (rl. § 4-1, første ledd nr. 1)*

Transaksjoner skal regnskapsføres til verdien av vederlaget på transaksjonstidspunktet. Spørsmålet om det har funnet sted en transaksjon avgjøres ved om det har skjedd en overføring av risiko og kontroll.

#### *6.1.3 Opptjeningsprinsippet (rl. § 4-1, første ledd nr. 2)*

Inntekt skal resultatføres når den er opptjent. Opptjening av inntekt skjer normalt når det har funnet sted en salgstransaksjon. I noen tilfeller vil inntekt opptjenes på et senere tidspunkt, f.eks. serviceforpliktelser. I slike tilfeller gir prinsippet en utsatt inntektsføring. Noen ganger vil inntekten være opptjent på et tidligere tidspunkt enn tidspunktet for salgstransaksjonen, f.eks. ved utførelse av langsiktige tilvirkningskontrakter. I slike tilfeller tilsier prinsippet at det må finne sted en framskutt inntektsføring.

#### *6.1.4 Sammenstillingsprinsippet (rl. § 4-1, første ledd nr. 3)*

Kostnader skal kostnadsføres i samme periode som tilhørende inntekt. Prinsippet bestemmer i hvilken periode en utgift skal resultatføres.

#### *6.1.5 Forsiktighetsprinsippet (rl. § 4-1, første ledd nr. 4)*

Urealisert tap skal resultatføres. Prinsippet skal sikre at eiendeler ikke overvurderes og at forpliktelser ikke undervurderes. Det følger av dette prinsippet at omløpsmidler skal vurderes til laveste verdis prinsipp.

#### *6.1.6 Sikring (rl. § 4-1, første ledd nr. 5)*

Ved sikring skal gevinst og tap resultatføres i samme periode. Prinsippet er medtatt for å hindre kostnadsføring av et urealisert tap som er sikret.

#### *6.1.7 Regnskapsestimer (rl. § 4-2)*

Dersom det er knyttet usikkerhet til størrelsen av en regnskapspost, skal posten settes til forventet verdi basert på den informasjon som foretaket har på det tidspunkt årsregnskapet avlegges.

#### *6.1.8 Kongruensprinsippet (rl. § 4-3)*

Det følger av kongruensprinsippet at alle inntekter og kostnader skal føres over resultatregnskapet. Dersom foretaket endrer regnskapsprinsipp kan virkningen av prinsippendringen føres direkte mot egenkapitalen. Det samme gjelder korrigeringer av feil i tidligere årsregnskap. Små foretak kan føre virkninger av prinsippendringer og korrigeringer av feil over resultatregnskapet.

#### *6.1.9 Prinsippanvendelse (rl. § 4-4)*

Årsregnskapet skal utarbeides etter ensartede prinsipper som skal anvendes konsistent over tid. Bestemmelsen tilsier at et foretak ikke kan endre regnskapsprinsipper fra år til år. Dette vil i særlig grad berøre små foretak som kan velge å følge hovedreglene eller de forenklete reglene for små foretak. Det er også et krav om at et morselskap må benytte de samme prinsipper i selskapsregnskapet og i konsernregnskapet. Videre må datterselskap anvende de samme prinsipper som konsernet for øvrig anvender.

#### *6.1.10 Forutsetningen om fortsatt drift (rl. § 4-5)*

Årsregnskapet skal utarbeides under forutsetning om fortsatt drift så lenge det ikke er sannsynlig at virksomheten vil bli avviklet. Det skal i årsberetningen redegjøres for forutsetningene for fortsatt drift.

#### *6.1.11 God regnskapsskikk (rl. § 4-6)*

Registrering av regnskapsopplysninger og utarbeidelse av årsregnskap skal foretas i samsvar med god regnskapsskikk. Det er Norsk Regnskaps Stiftelse, Pilestr. 75 D Pb. 5864 Majorstua 0308 Oslo, som er tillagt oppgaven å utarbeide retningslinjer for god regnskapsskikk. Slike retningslinjer gis i form av regnskapsstandarder. Disse kan bare være med å utfylle loven og gir ikke anledning til å fravike lovens krav.

### **6.2 Unntak for små foretak**

#### *6.2.1 Generelt*

Den nye regnskapsloven har egne regler for store og små foretak. De som ikke omfattes av definisjonene av store eller små foretak skal følge lovens hovedregler. Om hvilke foretak som anses som store, og hvilke som anses som små foretak, se «Regnskap - regnskapsplikt»

### *6.2.2 Avvikende tidfesting for små foretak*

Små foretak er gitt anledning til å benytte enklere vurderingsregler i en del tilfeller. De er heller ikke pålagt så mange notekrav som de øvrige foretakene. Det er videre gjennom god regnskapsskikk åpnet for å gi egne regler for små foretak og til å fravike de grunnleggende prinsippene om opptjening og sammenstilling.

## **7 Diverse spørsmål ordnet alfabetisk**

### **7.1 Aksjeutbytte**

Aksjeutbytte skattlegges det året det er besluttet utdelt av generalforsamlingen uavhengig av hvilket år utbyttet faktisk utbetales, og uten hensyn til hvilket regnskapsår aksjeutbyttet gjelder for. Dette gjelder også utbytte fra datterselskap som inntektsføres i morselskapets regnskap for det året utbyttet er avsatt i datterselskapet fordi utbyttet ikke anses skattemessig innvunnet før det er vedtatt av generalforsamlingen.

### **7.2 Arbeider under utførelse**

Om arbeider under utførelse, se stikkord «Arbeider under utførelse i virksomhet».

### **7.3 Kraftforsyning - mer-/mindreavkastning i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet)**

Om tidspunkt for beskatning av mer-/mindreavkastning i virksomhet med overføring/distribusjon av kraft (nettvirksomhet), se stikkord «Kraftforetak» under pkt. 7.10 «Særregler for kraftforetak som direkte eller indirekte eies av det offentlige».

### **7.4 Postordresalg**

Salg ved postoppkrav skal inntektsføres når varen hentes av kunden.

Ved postordresalg uten postoppkrav skal inntektsføring finne sted når varen er kommet frem til kjøperen, normalt vanlig postgang eller utleveringstidspunktet.

Det kan ikke foretas avsetning eller utsatt inntektsføring av salgsvederlag selv om det foreligger rett til retur etter bestemmelsene i Lov om angrefrist ved visse avtaler om forbrukerkjøp m.m. av 24. mars 1972 nr. 11. Først dersom det foreligger krav om å omgjøre kjøpet før inntektsårets utgang inntektsføres ikke salgsvederlaget. Dette gjennomføres ved at det utstedes kreditnota.

### **7.5 Samvirkeforetak**

Om kjøpeutbytte i samvirkeforetak, se stikkord «Samvirkeforetak».

### **7.6 Tilbakeholdt vederlag/rabatt**

I visse bransjer holder oppdragsgiveren tilbake en del av vederlaget til dekning av eventuelle garantiarbeider/ansvar. Denne del av vederlaget skal også henføres til det inntektsår vederlaget er opptjent, selv om det først utbetales senere.

Det forekommer at rabatter/returprovisjoner mv. som godskrives kjøperen etter inngått avtale først utbetales senere, f.eks. etter 5 år. Også i disse tilfellene skal rabatten normalt henføres til det inntektsåret den er opptjent, selv om den først utbetales senere.

### **7.7 Utenlandsk valuta**

#### **7.7.1 Regnskapsføring**

Årsregnskap skal føres i norsk mynt, med mindre det foreligger spesielle unntak, jf. rl. § 3-4. Omregning av inntekt/utgift i utenlandsk valuta til norske kroner foretas i utgangspunktet etter valutakursen på transaksjonstidspunktet. Forskuddsbetalinger omregnes etter valutakursen på betalingstidspunktet.

#### *7.7.2 Kjøp av formuesgjenstand som aktiveres*

Kjøp i fremmed valuta av formuesgjenstander som skal aktiveres (herunder betydelige driftsmidler) regnskapsføres etter valutakursen på leveringstidspunktet selv om kjøpesummen ikke er betalt. Delbetaling av kjøpesummen før levering, aktiveres etter kursen på betalingstidspunktet. Ved betaling som foretas etter levering, skal kursdifferanse i forhold til regnskapsføringen ved levering, føres mot inntekt (agio eller disagio). Om tidspunktet, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

#### *7.7.3 Driftsmidler som tas inn til landet*

For driftsmidler som tas inn i norsk beskatningsområde, omregnes anskaffelsesprisen etter valutakursen på anskaffelsestidspunktet jf. sktl. § 14-61. Se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

#### *7.7.4 Utestående fordringer og gjeld*

Om kursgevinst/kurstap på utestående fordringer/gjeld i fremmed valuta, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

## **Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.**

### **1 Generelt**

Det må skilles mellom tilbakebetaling av lønn, pensjon mv. 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.

### **2 Tilbakebetalers forhold**

#### **2.1 Feilutbetaling**

Ved tilbakebetaling av tidligere skattlagt lønn, private pensjoner mv. på grunn av feilutbetaling, kan skattyter ikke anses for å ha opptjent den inntekt som faktisk tilbakebetales. Det skal foretas endring av ligningen for det år inntekten ble beskattet. Endringen foretas ved at bruttoinntekten korrigeres med virkning også for grunnlaget for trygdeavgift og toppskatt. Om tilbakebetaling av trygdeytelser, se nedenfor.

#### **2.2 Etterfølgende omstendigheter**

##### **2.2.1 Forskudd på lønn**

I tilfeller hvor skattyter må tilbakebetale tidligere skattlagt forskuddsbetaling av lønn på grunn av etterfølgende omstendigheter, skal det tas hensyn til dette i tilbakebetalingsåret. Dette gjøres ved at bruttolønn vedkommende år reduseres med det tilbakebetalte beløp. Brutto lønnsinntekt reduseres tilsvarende med virkning også for trygdegrunnlaget og toppskatt.

Om tilbakebetaling av bonusutbetaling etter ordningen av 1989 (forskuddsutbetaling) ved kontraktsmessig tjeneste i Luftforsvaret, se stikkord «Militære».

### *2.2.2 Dekning av kostnader*

I tilfeller hvor skattyter helt eller delvis må tilbakebetale mottatt ytelse som er gått til dekning av kostnader, f.eks. flyttekostnader eller kostnader til utdanning, gis det fradrag for hele det tilbakebetalte beløp i tilbakebetalingsåret, dersom den dekkede kostnaden er fradragsberettiget. Fradraget inngår eventuelt i minstefradraget.

Er den dekkede utgift en utdanningskostnad som isolert sett ikke er fradragsberettiget, gis det fradrag for det tilbakebetalte beløp begrenset oppad til det nettobeløp som eventuelt er beskattet som overskudd.

## **3 Mottaker av tilbakebetaling**

Mottar arbeidstaker tilbakebetaling av beløp som vedkommende tidligere har fått fradrag for, f.eks. pensjonspremie, skal tilbakebetalingsbeløpet føres til inntekt. Tilsvarende skal arbeidsgiver som mottar tilbakebetaling av lønn, utgiftsgodtgjørelse, pensjon mv. som vedkommende har fått fradrag for, føre tilbakebetalingsbeløpet til inntekt. Det samme gjelder utbetalinger som er aktivert som kostpris i inntektsgivende virksomhet hos utbetaleren.

Har den opprinnelige utbetalingen inngått i grunnlaget for arbeidsgiveravgift skal grunnlaget for arbeidsgiveravgift korrigeres tilsvarende.

Av praktiske grunner foretas korrigeringsene i tilbakebetalingsåret.

## **4 Unntak**

### **4.1 Tilbakebetaling av trygdeytelser**

Ved tilbakebetaling av trygdeytelse er trygdemyndighetenes krav redusert med et beløp som svarer til den merskatt (inklusive trygdeavgift) som skyldes at trygdeytelsen tidligere er beskattet. Det skal ikke foretas endring av ligningen for det år inntekten ble beskattet eller gis fradrag ved ligningen i tilbakebetalingsåret, se ftrl. § 22-15. Se for øvrig stikkord «Trygdeytelser».

### **4.2 Ulovlig ervervet inntekt**

Om tilbakebetaling, inndragning eller erstatning i forbindelse med ulovlig ervervet inntekt, se stikkord «Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.».

# **Tilfeldige gevinster/inntekter**

*Sktl. § 5-15 (1) bokstav j nr. 1 til 3 og § 5-50. FSFIN § 5-15-7.*

## **1 Hovedregel**

Gevinst/inntekt hvorved tilfeldigheter i større eller mindre grad har vært medvirkende er i utgangspunktet skattepliktig inntekt. Dette vil f.eks. gjelde:

- gevinst i utenlandske lotterier, med mindre Kongen har gitt tillatelse til salg av slike lodd her i landet
- landslott
- oppdagelse av ertser og mineraler

- funn
- finnerlønn og
- belønning for nyhetstips til aviser o.l., jf. FIN i Utv. 1979/610.

Det gis fradrag for dokumenterte kostnader (innsats) som er direkte knyttet til den skattepliktige gevinsten. Har en f.eks. kjøpt fem lodd hvor ett av dem kommer ut med gevinst, gis bare fradrag for kostnaden til dette loddet.

## 2 Unntak

Følgende gevinster regnes ikke som skattepliktig inntekt, uansett om utbetaling skjer samlet eller oppdelt over en periode:

- gevinster fra lotterier som faller inn under lov av 24. februar 1995 nr. 11 om lotterier mv., herunder:
  - bingospill
  - Quicklotteriet
- gevinster fra Den norske stats premielån
- gevinster fra Norsk Tipping A/S:
  - fotballspillet Tipping
  - tallspillet Lotto
  - Flax-lotteri
  - tallspillet Extra
  - Joker
  - tallspillet Viking Lotto
  - odds-spillene Langoddsen, Resultatoddsen, Oddsbomben og Vinneroddsen
- gevinster vunnet i totalisatorspill som faller inn under lov om veddemål ved totalisator av 1. juli 1927 nr. 3, herunder Rikstoto
- gevinster vunnet ved deltakelse i offentlig tilgjengelige tiltak arrangert av massemedia, f.eks. aviser, TV eller radio. 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 i Utv. 1994/772. Om konkurranser lagt ut på Internett, se FIN 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
- andre tilfeldige gevinster ved innenlandske eller utenlandske spill, konkurranser, lotterier o.l. når verdien av hver enkelt gevinst (gevinstens pålydende uten fradrag for innsats) er kr 10 000 eller mindre. Overstiger gevinsten kr 10 000 er hele gevinsten skattepliktig, med mindre den er skattefri etter en av de andre bestemmelsene. Dette gjelder selv om gevinsten skal fordeles på flere skattytere slik at den for hver enkelt ikke overstiger kr 10 000. Skattefritaket gjelder selv om en skattyter mottar flere gevinster med verdi under kr 10 000 i året. Skattefritaket gjelder ikke når gevinsten må anses som vederlag for arbeid/virksomhet, fordi gevinsten har nær sammenheng med mottakerens utdanning, arbeid eller virksomhet.

Skatteloven inneholder dessuten bestemmelser om skattefrihet for en rekke tilfeldige inntekter, se f.eks. stikkord «Arbeidsgiveravgift» og stikkord «Prisbelønninger».

I medhold av skatteloven er det dessuten gitt regler om skattefritak for visse naturalytelser mv., herunder inntekt av hobbyvirksomhet.

### **2.1 Hage- og naturprodukter**

Bruttoinntekt ved salg av hage- og naturprodukter opptil kr 4000 er skattefri, forutsatt at aktiviteten ikke drives som næringsvirksomhet.

### **2.2 Salgsinntekter av fiske utenom næringsvirksomhet**

Om skatteplikt for salgsinntekter av fiske utenom næring, se stikkord «Fiske» under pkt. 8.26.3 «Fiske utenom virksomhet, inntektsberegning».

### **3 Vedlegg til selvangivelsen**

Dersom skattyter i inntektsåret har mottatt gevinster som går inn under unntakene ovenfor, og disse er på kr 10 000 eller mer, plikter han å legge ved selvangivelsen bevitnelse fra den som har utlevert gevinsten.

## **Tilleggsrett – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen**

- *Lignl. kap. 10 og kap. 12*
- *Lov av 21. mai 1999 nr. 30 om styrking av menneskerettighetenes stilling i norsk rett, (Menneskerettsloven)*
- *Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen av 4. november 1950 art. 6 og tilleggsprotokoll 7 art. 4 nr. 1.*
- *Skd nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157*

### **1 Generelt**

Tilleggsrett anses som straff etter EMK (Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen). Dette gjelder både tilleggsrett for ikke levert selvangivelse og tilleggsrett for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger. Videre gjelder dette uansett satsen for tilleggsretten. Se avgjørelser av Høyesterett inntatt i Utv. 2000/1029, 2002/659, 2002/673 og 2002/699.

At tilleggsrett er straff etter EMK innebærer at skattyter:

- ikke kan ilegges både tilleggsrett og straff for samme forhold, jf. EMK tilleggsprotokoll 7 art. 4 (forkortet EMK P 7-4)
- fra det tidspunkt han anses som siktet har visse rettigheter etter EMK art. 6, bl.a.:
  - rett til å fremlegge nye bevis i sak for domstolene om tilleggsrett
  - at endelig avgjørelse av tilleggsretten må foreligge innen rimelig tid,

se nedenfor.

Ligningsmyndighetene har en selvstendig plikt til å påse at avgjørelser om tilleggsrett ikke er i strid med reglene i EMK art. 6 og P 7-4.

EMK har bare betydning i saker om tilleggsrett 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.

## **2 Forbudet mot dobbelt straffeforfølging, EMK P 7-4**

### **3 Generelt**

Forbudet i EMK P 7-4 mot dobbelt straffeforfølging, innebærer at skattyteren er beskyttet mot at det reises ny sak om et forhold som han allerede er straffedømt eller frifunnet for. Dette medfører at skattyter ikke kan:

- ilegges tilleggsskatt for et forhold han er straffedømt eller frifunnet for, eller
- anmeldes til påtalemyndigheten for et forhold som han er ilagt tilleggsskatt for.

Kan en skatteunndragelse både sanksjoneres med tilleggsskatt og straff, må det således velges om skattyter skal ilegges tilleggsskatt eller anmeldes for forholdet dersom den objektive gjerningsbeskrivelsen i de aktuelle lovbestemmelsene er sammenfallende, se nedenfor under «samme forhold».

#### ***3.1 Saker som er avgjort med både tilleggsskatt og straff***

I saker som er avgjort både med tilleggsskatt og straff, vil den sanksjonen som sist ble rettskraftig, være en krenkelse av EMK, jf. HRD av 20. september 2002. Er tilleggsskatt ilagt etter formell straff, og det reises krav om bortfall av tilleggsskatten, skal dette etterkommes ved endring av ligningen for aktuelle inntektsår. For tilleggsskatt med ordinær sats må ligningen endres dersom tilleggsskatten er ilagt etter 3. mai 2002. Dersom forhøyet tilleggsskatt er ilagt i perioden 23. juni 2000 til 3. mai 2002, skal satsen reduseres til 30 pst.

#### **4 Saker hvor skattyter er varslet om ileggelse av tilleggsskatt eller anmeldelse**

Det er først når skattyter er ilagt tilleggsskatt, enten ved ordinær ligning eller i senere endringssak, at han anses som straffeforfulgt og straffet for forholdet i relasjon til EMK P 7-4. Inntil dette tidspunktet kan ligningsmyndighetene i stedet velge å anmelde skattyter. Dette gjelder selv om han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt.

Er skattyter varslet om at skatteunndragelsen vurderes anmeldt, kan ligningsmyndighetene i stedet velge å ilegge skattyter tilleggsskatt så lenge skattyter ikke er anmeldt for dette. Er skattyter anmeldt, men anmeldelsen henlegges av påtalemyndigheten vil det bero på rettskraftsreglene om ligningsmyndighetene senere kan ilegge tilleggsskatt. Det antas at det bare er henleggelse som medfører at saken er endelig avgjort, og hvor påtalemyndigheten må kreve gjenopptakelse for å reise saken på nytt, som stenger for etterfølgende ileggelse av tilleggsskatt. Hver enkelt henleggingsgrunn må vurderes særskilt.

#### ***4.1 Samme forhold***

EMK P 7-4 nr. 1 beskytter borgerne mot å bli straffeforfulgt på ny for «samme forhold». Ved bruk av reglene må det vurderes:

- om det foreligger ett eller flere faktiske forhold
- om de aktuelle sanksjonsbestemmelser som kan brukes på samme faktiske forhold inneholder samme eller forskjellige objektive gjerningsinnhold

Forbudet mot dobbelt straffeforfølging kommer således til anvendelse der en skatteunndragelse omfattes av flere sanksjonsbestemmelser med samme objektive gjerningsinnhold. Som hovedregel er det klart hva som er samme forhold, se f.eks HRD 2002/699 hvor både tilleggsskatten og straffesaken gjaldt opplysningssvikt knyttet til



skattepliktig fordel ved innløsning av aksjeopsjoner. Her var både den objektive og subjektive gjerningsbeskrivelsen i lovbestemmelsene om tilleggsskatt og formell straff sammenfallende.

Når den subjektive og objektive gjerningsbeskrivelsen ikke er sammenfallende i lovbestemmelsene for tilleggsskatt og formell straff, vil det som regel ikke være å anse som «samme forhold». F.eks. vil en næringsdrivende som har fått tilleggsskatt for ikke oppgitt inntekt, kunne straffes for brudd på regnskapsreglene. På tilsvarende måte kan f.eks. en skattyter etter at han er ilagt tilleggsskatt for manglende levering av selvangivelsen, ilegges tilleggsskatt eller anmeldes for å ha gitt uriktige opplysninger.

Skattyter kan derimot f.eks. ikke ilegges tilleggsskatt for unnlatt levering av selvangivelse og anmeldes for dette samme inntektsår. Gjelder anmeldelsen og tilleggsskatten forskjellige inntektsår, anses likevel ikke dette som samme forhold. Tilsvarende legges til grunn der det gjelder forskjellige rettssubjekter. Et aksjeselskap kan f.eks. ilegges tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse, mens den som er ansvarlig for å levere den kan straffes.

## **5 Skattyterens øvrige rettigheter ved bruk av reglene om tilleggsskatt, EMK art. 6**

### **5.1 Generelt**

EMK art. 6 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 han tilleggsskatt. Se nærmere om varsel om tilleggsskatt, se stikkord «Varsel» under pkt. 4 «Varsel om tilleggsskatt».

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 krav fra skattyter om rettigheter av denne art i en overgangsperiode forelegges Skattedirektoratet før avgjørelse treffes.

#### *5.1.1 Nærmere om når skattyter anses som siktet*

Som hovedregel anses skattyter som siktet i konvensjonens forstand når han mottar et konkret varsel om at ligningsmyndighetene har bestemt seg for å ilegge tilleggsskatt på et bestemt forhold. Unntaksvis kan skattyter være siktet på et tidligere tidspunkt dersom hans situasjon er vesentlig påvirket. Når 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.

## **6 Rimelig behandlingstid**

Skattyter som er varslet om tilleggsskatt, har krav på at endelig avgjørelse skjer innen rimelig tid, jf. EMK art. 6 (1). I HRD i Utv. 2000/1029 ble det lagt til grunn at en samlet saksbehandlingstid for ligningsmyndighetene og domstolene rundt 11 og 8 år, medførte at ligningen ikke var avgjort 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. Skyldes saksbehandlingstiden at skattyter for eksempel har brukt unormalt lang tid på å utarbeide endelig klage, skal det tas hensyn til dette ved vurderingen av den samlede saksbehandlingstiden, jf. LRD i Utv. 2002/438.

### **6.1 Bevisavskjæring**

Reglene om bevisavskjæring gjelder bare under domstolsbehandling av et ligningsvedtak. I HRD i Utv. 2002/673 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 gjelder ikke under domstolsbehandlingen av det materielle skattespørsmålet som tilleggsskatten knytter seg til.

### **7 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 han selv (selvinkriminerende). Rekkevidden av bestemmelsen er usikker, men det er klart at bruk av tvang for å fremskaffe opplysninger rammes. Skattyter kan derfor i anledning tilleggsskattesaken ikke pålegges å medvirke til undersøkelser etter ligningsloven § 4-10 etter at han er varslet om ileggelse av tilleggsskatt.

### **8 Uskyldpresumsjon**

Enhver som blir siktet for en straffbar handling, skal antas uskyldig inntil skyld er bevist etter loven. Etter Den Europeiske Menneskerettsdomstolens praksis kan straffeansvar ikke overføres til arvingene, slik at tilleggsskatt ikke kan ilegges etter at skattyter er død. Prinsippet er ikke til hinder for at tilleggsskatt som er ilagt før dødsfallet, innkreves etter skattyters død.

### **9 Konsekvens av krenkelse av skattyterens rettigheter**

Dersom skattyters rettigheter etter EMK art. 6 er krenket under behandlingen av tilleggsskattespørsmålet, bestemmer EMK art. 13 at skattyter har krav på et effektivt rettsmiddel. EMK art. 13 regulerer ikke virkningene av en krenkelse, men overlater dette til de nasjonale myndigheter og domstoler. F.eks. frafalt HRD i Utv. 2000/1029 tilleggsskatten i sin helhet for det inntektsår samlet behandlingstid var 11 år, mens den ble nedsatt til 30 pst. for det andre året.

I mangel av praksis på området, skal krav som fremsettes etter EMK art. 13 forelegges SKD før vedtak treffes.

## **Tilleggsskatt - ikke levert selvangivelse mv.**

*Lignl. kap. 10. Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

### **1 Betingelsene for bruk av tilleggsskatt**

#### **1.1 Generelt**

Tilleggsskatt skal i utgangspunktet beregnes når skattyter har unnlatt å levere pliktig selvangivelse og/eller pliktig næringsoppgave, herunder årsoppgjør ved utleie mv. av fast eiendom (RF-1189), innen det tidspunkt hvor det er praktisk mulig å behandle saken under ordinær ligningsbehandling fram til høstutlegget. Det samme gjelder skjema som trer i stedet for selvangivelse ved skatteplikt til flere kommuner. Dette gjelder også for skattytere som leverer selvangivelse for lønnstakere og pensjonister som omfattes av juniutlegg.

Det samme gjelder dersom bo, gjenlevende ektefelle i uskiftebo eller arvinger unnlater å levere pliktig selvangivelse eller pliktig næringsoppgave for avdøde.

Leveres pliktig selvangivelse eller pliktig næringsoppgave likevel innen utløpet av klagefristen for den ordinære ligningsbehandling (høstutlegg), faller tilleggsskatten for ikke-

levert selvangivelse bort. I stedet fastsettes en forsinkelsesavgift, se stikkord «Forsinkelsesavgift». Dette gjelder selv om klagen/selvangivelsen ikke realitetsbehandles eller den opprinnelige ligningsfastsettelse/skjønnsligning opprettholdes. Dersom forsinkelsesavgiften unntaksvis skulle utgjøre et høyere beløp enn den tilleggsskatt beløpet skal erstatte, skal den ilagte tilleggsskatt ikke omgjøres.

I tillegg til tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse, kan det anvendes tilleggsskatt for uriktige og ufullstendige opplysninger om vilkårene er til stede etter begge bestemmelsene, se stikkord «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger» under pkt. 1.2 «Forholdet mellom tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse/næringsoppgave og tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger».

Om tilleggsskatt og forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen, se stikkord «Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

Det er ikke hjemmel for å ilegge tilleggsskatt fordi selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden ikke leverer selskapsoppgave og/eller næringsoppgave. Det er heller ikke hjemmel for å ilegge deltaker tilleggsskatt for ikke levert deltakeroppgave.

Om hvem som er pliktig til å levere selvangivelse og hva som regnes som levert selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

Om hva som er pliktig næringsoppgave (årsoppgjør), se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold». «Årsoppgjør for utleie mv. av fast eiendom», RF-1189, likestilles med næringsoppgave, selv om det ikke er næringsvirksomhet å leie ut eiendommen, jf. lignl. § 4-4 nr. 1. Tilleggsskjema, herunder bilskjema og avskrivningsskjema, er ikke å anse som næringsoppgave.

### ***1.2 Flere kommuner***

Skattyter har i visse tilfeller plikt til å levere selvangivelse til flere ligningskontorer. Tilleggsskatt kan da ilegges dersom selvangivelsen ikke er levert til ett av kontorene, selv om den er levert til de(t) andre. Det samme gjelder skjemaer som trer i stedet for selvangivelse ved skatteplikt til kommuner som hører inn under forskjellige ligningskontorer, se «Selvangivelse mv. - plikt til å levere» under pkt. 6 «Opplysningsplikt til utenby(gd)s kommune istedenfor selvangivelse». Skattyter som er skattepliktig til flere kommuner plikter bare å levere en selvangivelse mv. vedrørende de kommunene som hører inn under det samme ligningskontoret.

Om hvem som behandler spørsmålet om tilleggsskatt, se nedenfor under pkt. 6 «Flere kommuner».

### ***1.3 Tilleggsskatt fastsettes ikke***

Tilleggsskatt pga. ikke levert selvangivelse/næringsoppgave fastsettes ikke:

- når skattyterens forhold må anses unnskyldelig pga forhold som ikke kan legges ham til last, sammenlign tilsvarende vurdering i «Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger»
- når tilleggsskatten i alt vil bli under kr 400.

Det regnes ikke som unnskyldelig forhold at regnskapsførere holder tilbake regnskapet på grunn av manglende betaling fra skattyter.

## **2 Frist**

Spørsmål om bruk av tilleggsskatt må tas opp innenfor fristen som gjelder for endringssak, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

## **3 Beregningsgrunnlag**

Har skattyteren unnlatt å levere pliktig selvangivelse og/eller pliktig næringsoppgave, skal tilleggsskatt beregnes av den samlede skatt som fastsettes ved ligningen (herunder toppskatt) etter fradrag for skattefradrag for godtgjørelse for aksjeutbytte, og boligsparing for ungdom. Dette gjelder også når det bare er næringsoppgaven som ikke er levert.

For skattytere som leverer selvangivelse for lønnstakere og pensjonister, og skal levere skjema som trer i stedet for selvangivelse til andre kommuner enn bostedskommunen, f.eks. egenoppgave vedrørende fritidsbolig mv. (RF 1142), skal tilleggsskatt i utgangspunktet bare beregnes av den inntekt (ikke formue) som omfattes av det aktuelle skjemaet.

Tilleggsskatt beregnes også av trygdeavgift, lav-, mellom- og høy sats.

## **4 Satser**

Som hovedregel er satsen for tilleggsskatt 30 pst.

Tilleggsskatt skal fastsettes med 15 pst. når skattyterens forhold må anses unnskyldelig pga. sykdom og annet, men ikke så unnskyldelig at tilleggsskatt ikke skal beregnes.

Dersom skattyter leverer selvangivelse etter klagefristens utløp skal vilkårene for å ilegge tilleggsskatt og prosentsatsen vurderes på nytt. Tilleggsskatten må imidlertid beregnes på grunnlag av beregningsgrunnlaget etter klagebehandlingen.

## **5 Formelle regler**

### ***5.1 Vedtaksmyndighet***

Det er ligningskontoret for den aktuelle kommune som treffer vedtak under den ordinære ligningsbehandling om tilleggsskatt på grunnlag av unnlatt levering av pliktig selvangivelse og/eller pliktig næringsoppgave. Ligningsnemnda kan delegerer til ligningskontoret å treffe vedtak i endringssak om omgjøring av tilleggsskatt til forsinkelsesavgift, eventuelt at bortfalt tilleggsskatt ikke skal erstattes med forsinkelsesavgift.

### ***5.2 Varsel***

Skattyteren skal alltid varsles med en passende frist til å uttale seg. Hvis dette ikke er gjort, kan fastsettelsen av tilleggsskatt bli kjent ugyldig, se for øvrig stikkord «Varsel».

### ***5.3 Avgjørelsens form og innhold mv.***

Saken avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal vise det grunnlag tilleggsskatt skal beregnes av og hvilken sats som skal nyttes. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse.

Ligningskontoret skal sørge for at skattyter får gjenpart av vedtaket. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett.

Skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i vedtaket, kan ligningskontoret rette.

## **5.4 Klage**

Vedtak om tilleggsskatt kan påklages etter de vanlige reglene.

## **6 Flere kommuner**

### **6.1 Generelt**

Ligningsmyndighetene for henholdsvis bostedskommunen og utenby(gd)skommunen vurderer på selvstendig grunnlag om tilleggsskatt skal ilegges. Det samme gjelder hvilken sats som benyttes.

### **6.2 Forskuddspliktige**

Tilleggsskatt vedrørende forskuddspliktige beregnes av ligningsmyndighetene for bostedskommunen på grunnlag av vedtak av ligningsmyndighetene for den kommune hvor vilkårene foreligger.

Utenby(gd)s ligningskontor skal gi ligningskontoret for bostedskommunen melding om vedtak vedrørende tilleggsskatt. Hvis ligningsmyndighetene har anvendt ulike satser, må de aktuelle ligningskontorene blir enige om hvilken sats som skal brukes.

### **6.3 Etterskuddspliktige skattytere**

Tilleggsskatt vedrørende etterskuddspliktige skattytere beregnes av ligningsmyndighetene for hovedkontorkommunen.

## **7 Skatteberegning**

Det er maskinell beregning for tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse eller næringsoppgave.

# **Tilleggsskatt - uriktige/ufullstendige opplysninger**

*Lignl. § 9-10 og kap. 10. Ftrl. § 24-4. Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

## **1 Betingelsene for bruk av tilleggsskatt**

### **1.1 Generelt**

Det skal som hovedregel ilegges tilleggsskatt når skattyteren har:

- gitt opplysninger til noen ligningsmyndighet og
- opplysningene er uriktige eller ufullstendige og
- de uriktige eller ufullstendige opplysningene har ledet eller kunne ha ledet til iligning av for lav skatt eller trygdeavgift (lav/mellom/høy sats),

med mindre det foreligger unnskyldelige forhold. Dette må vurderes i hvert tilfelle, og i forhold til hver post som er aktuell. Det kan ikke ilegges tilleggsskatt etter lignl. § 10-2 nr. 1 fordi skattyter ikke har gjort ligningsmyndighetene oppmerksom på feil ved ligningen og skatteoppgjøret i samsvar med lignl. § 4-1 annen setning.

### **1.2 Forholdet mellom tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse/næringsoppgave og tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger**

At skattyteren ikke har levert selvangivelse og/eller næringsoppgave, gir ikke grunnlag for å ilegge tilleggskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger. Skattyteren kan imidlertid også i slike tilfeller likevel gi konkrete opplysninger som er uriktige eller ufullstendige. Dette kan skje ved at skattyteren som ikke leverer pliktig næringsoppgave, f.eks. leverer selvangivelse som inneholder opplysningsfeil. Videre kan skattyter som ikke driver næring og som unnlater å levere selvangivelse, gi uriktige opplysninger muntlig eller i brev under ligningsbehandlingen. I slike tilfeller foreligger betingelsene både for tilleggskatt for ikke levert selvangivelse/næringsoppgave og tilleggskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger. Begge bestemmelsene kan brukes ved siden av hverandre. Om samordningen av de to typer tilleggskatt, se nedenfor under pkt. 3.4 «Samordning av tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og/eller næringsoppgave».

### ***1.3 Begrensninger i bruk av tilleggskatt på grunnlag av Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen***

Om begrensninger i bruk av tilleggsskatt/straff på grunnlag av Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen, se stikkord «Tilleggskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

### ***1.4 «Uriktige eller ufullstendige opplysninger»***

#### ***1.4.1 Generelt***

At skattyter har gitt uriktige eller ufullstendige opplysninger er brukt som vilkår både for tilleggsskatt og ved avgjørelse av hvilken frist som gjelder for ligningsmyndighetenes endringsadgang. I utgangspunktet skal vilkåret forstås på samme måte i begge tilfeller. Fremstillingen nedenfor gjelder således for begge regelsettene. Imidlertid kan det forhold at skattyteren ikke melder fra om et uriktig ligningsoppgjør, jf. lignl. § 4-1, annet pkt., anses som en ufullstendig opplysning i forhold til toårsfristen, jf. HR kjennelse i Utv. 2000/32. En slik unnlattelse vil imidlertid ikke være en ufullstendig opplysning i forhold til reglene om tilleggsskatt.

Skattyteren har i utgangspunktet plikt til å gi ligningsmyndighetene alle opplysninger som er nødvendig for å anvende skattereglene. Skattyteren må anses å ha gitt ufullstendige opplysninger dersom han ikke har gitt de opplysninger han har plikt til å gi, og som man etter en objektiv vurdering finner at han burde ha gitt, HRD i Utv. 1993/1073 og Utv. 1995/941, LRD i Utv. 1994/1195. Skattyteren har samme plikten til å rette og/eller tilføye opplysninger i en selvangivelse med forhåndsutfylte poster. Har skattyteren 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.

Opplysningssvikten må vedrøre faktiske forhold, eller vurderinger i forhold til andre lovregler enn skattebestemmelser, f.eks. hvem som er den reelle eier av en fast eiendom. Uholdbare anførsler og påstander om forståelsen og anvendelsen av skattelovgivningen kan ikke anses som uriktige opplysninger. Skattyteren plikter ikke å oppgi beløp for poster som må fastsettes ved skjønn. Han plikter imidlertid å gi tilstrekkelige opplysninger om slike poster til at ligningskontoret kan bli oppmerksom på forholdet. Skattyteren plikter f.eks. å opplyse om privat benyttelse av bonusreiser med fly som han har opptjent i forbindelse med tjenestereiser. Om et tilfelle hvor internprising ble ansett som uriktig opplysning, se HRD i Utv. 1999/1349.

Ufullstendige opplysninger vil også kunne omfatte opplysninger som skattyter ikke kjente til.

Opplysningene anses tilstrekkelige når skattyter lojalt har gitt de opplysningene han var i besittelse av da oppgavene ble gitt, se LRD i Utv. 1989/822. Har skattyter gitt opplysninger som gjør at ligningsmyndighetene må anses å ha fått tilstrekkelig grunnlag for å ta opp det aktuelle omtvistede rettsspørsmålet nærmere, bør opplysningene i utgangspunktet anses tilstrekkelige. Ligningsmyndighetene får da mulighet til å skaffe seg ytterligere opplysninger og kunne få et tilstrekkelig vurderingsgrunnlag. Vilkåret om uriktige eller ufullstendige opplysninger vil være oppfylt i tilfeller hvor ligningsmyndighetene setter skattyterens oppgaver til side og anvender skjønn, f.eks. på grunn av lav bruttofortjeneste eller lavt privatforbruk, i medhold av lignl. § 8-2 (nr. 1 og 2).

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 i Utv. 1994/472 og 1982/16 og HRD i Utv. 1996/3.
- selv om han har gitt opplysningene i vedlegg til ligningskontoret for utenbyskommunen når opplysningene skulle vært levert til ligningskontoret for bosteds-/hovedkontorkommunen under forutsetning av at dette ikke er samme ligningskontor, HRD i Utv. 1996/1029, LRD i Utv. 1995/258.
- dersom opplysningene er gitt på en slik måte at de var egnet til å misforstå, se LRD i Utv. 1994/464.

Det er uten betydning hvordan de uriktige eller ufullstendige opplysningene er meddelt ligningsmyndighetene. De kan f.eks. være gitt i selvangivelse, næringsoppgave, selskapsoppgave, utenlandsoppgave, klage eller annen skriftlig eller muntlig fremstilling.

#### *1.4.2 Selvangivelse med forhåndsutfylte poster*

Ved levering av selvangivelsen med forhåndsutfylte poster gir skattyter uriktige eller ufullstendige opplysninger dersom han:

- ikke har endret forhåndsutfylte poster i selvangivelsen dersom opplysningene er uriktige eller ufullstendige
- har gitt uriktige eller ufullstendige tilleggsopplysninger i selvangivelsen.

#### **1.5 Har ført til eller kunne ha ført til fastsetting av for lav skatt/trygdeavgift**

Tilleggsskatt brukes bare når de uriktige/ufullstendige opplysningene medfører/kunne ha medført for lav skatt f.eks. ved for lav brutto formue/brutto inntekt/personinntekt eller for høy gjeld/ inntektsfradrag/ skattefradrag eller bruk av for lave skatte-/avgiftssatser mv.


Man må se på det enkelte inntektsår isolert. Således kan tilleggsskatt ilegges selv om skattyter for senere inntektsår inntektsfører/har inntektsført beløp som medfører at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse, se HRD i Utv. 1995/941. Det samme gjelder ved feil i tidfestingen (periodiseringsfeil), f.eks. at skattyteren utgiftsfører en inngangsverdi som skulle vært aktivert og avskrevet, sammenlign URD i Utv. 2000/417. Om spesielle regler for beregningsgrunnlag for tilleggsskatten i slike tilfeller, se nedenfor under pkt. 2 «Beregningsgrunnlag».

Uriktige opplysninger som kan medføre at et skattegrunnlag lignes hos en annen skattyter enn den rette, gir grunnlag for tilleggsskatt hos den rette skattyter.

Det er uten betydning for utmåling av tilleggsskatt om skattyteren har andre lovlige grunnlag for en tilsvarende reduksjon i skatten som den økningen avdekkingen av opplysningsfeilen har medført, jf. HRD i Utv. 1997/943.

### ***1.6 Skyldgrad***

For anvendelsen av tilleggsskatt opp til og med 30 pst. er det i utgangspunktet tilstrekkelig for ligningsmyndighetene å konstatere at opplysningene er uriktige eller ufullstendige, med mindre det foreligger unnskyldelige forhold, se nedenfor under pkt. 1.11 «Tilleggsskatt fastsettes ikke» og HRD i Utv. 1997/943. For anvendelsen av tilleggsskatt over 30 pst. er det et krav at skattyter har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, se nedenfor under pkt. 3.2 «Forhøyet sats».

Tilleggsskatt kan anvendes selv om skattyteren er avgått ved døden før utligningen av tilleggsskatt finner sted. 

### ***1.7 Hvem har gitt opplysningene***

Opplysningene trenger ikke å være gitt av skattyteren selv til ligningsmyndighetene, men skattyteren må være ansvarlig for dem. En skattyter vil normalt være ansvarlig for alle opplysninger som står i selvangivelsen, herunder de som er forhåndsutfyllt av ligningsmyndighetene. Dette gjelder selv om vedkommende har overlatt til andre, f.eks. revisor eller advokat, å fylle ut selvangivelsen eller føre regnskapene for seg, se HRD i Utv. 1992/856 og URD i Utv. 1989/64. Dette gjelder også om opplysningsfeilen skyldes feil i et dataprogram, jf. LRD i Utv. 1999/551.

Tilleggsskatt skal også anvendes dersom bo, ektefelle i uskiftet bo eller arvinger gir uriktige eller ufullstendige opplysninger om avdødes forhold.

### ***1.8 Spesielt om deltakerlignet selskap***

Feil i selskapsoppgaven vil normalt føre til feil i deltakernes selvangivelser. I slike tilfelle vil deltakerne være ansvarlig for opplysningene i selvangivelsen uavhengig av opplysningene i selskapsoppgaven. Det kan da ilegges tilleggsskatt med mindre det foreligger unnskyldelige forhold.

Unntaksvis kan deltakernes selvangivelser være korrekte, men det er gitt opplysninger i selskapsoppgaven som fører til uriktig ligning. I slike tilfelle kan bare deltaker som er ansvarlig for opplysningene i selskapsoppgaven, ilegges tilleggsskatt. I selskap/sameie som har styre er det styret som er ansvarlig for opplysningene i selskapsoppgaven. Har selskapet/sameiet ikke styre er alle deltakerne ansvarlige for opplysningene. (For styremedlem som ikke er deltaker vil det være aktuelt med straffereaksjon etter kap. 12 i lignl.)

### ***1.9 Spesielt om personinntekt i aksjeselskap***

Selskapet kan ikke ilegges tilleggsskatt, selv om det gir uriktige opplysninger vedrørende beregning av personinntekt, se FIN i Utv. 1995/686.

Aktiv aksjonær som har oppgitt som beregnet personinntekt i sin selvangivelse det beløp ligningsmyndighetene har fastsatt ved ligningen av selskapet, kan ikke ilegges tilleggsskatt. Dette gjelder selv om selskapets opprinnelige oppgaver inneholdt uriktige eller ufullstendige opplysninger, og disse er korrigeret av ligningsmyndighetene.



Har derimot den aktive aksjonæren lagt uriktige personinntektsopplysninger til grunn i sin selvangivelse, kan tilleggsskatt ilegges, selv om feilen skyldes opplysninger gitt av 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.

### ***1.10 Spesielt om RISK***

Selskapet kan ikke ilegges tilleggsskatt, selv om det gir uriktige opplysninger vedrørende beregning av RISK-beløp for aksjonærene.

Aksjonær som har lagt til grunn det RISK-beløp ligningsmyndighetene har fastsatt ved ligningen 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.

### ***1.11 Tilleggsskatt fastsettes ikke***

#### ***1.11.1 Regne/skrivefeil***

Tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger fastsettes ikke på grunn av åpenbare regne- eller skrivefeil i de oppgaver skattyteren legger fram for ligningsmyndighetene. For at en feil skal være åpenbar må den f.eks. være så iøynefallende at ligningsmyndighetene ikke kan unngå å oppdage den når de gransker oppgavene med alminnelig nøyaktighet, se Ot.prp. nr. 29 (1978-79) s 123.

Er det grunn til å tro at feilen er arrangert, skal ikke tilleggsskatten bortfalle, f.eks. ved bevisste summeringsfeil år etter år. Det regnes ikke som åpenbar skrivefeil at skattyter fører feriepengegrunnlaget i selvangivelsen i stedet for lønn, se URD i Utv. 1995/1002.

#### ***1.11.2 Unnskyldelige forhold***

Tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger fastsettes ikke når skattyterens forhold må anses unnskyldelig pga. årsak som ikke kan legges ham til last f.eks. sykdom, alderdom og/eller uerfarenhet. Det er i utgangspunktet skattyter som må sannsynliggjøre at det foreligger et slikt unnskyldelig forhold, se bl.a. HRD i Utv. 1995/941. Ligningsmyndighetene har likevel en selvstendig plikt til å vurdere om dette foreligger.

Ved vurderingen av om forholdet er unnskyldelig kan det 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. Det fritar imidlertid ikke for tilleggsskatt at skattyteren ikke har satt seg inn i regler som gjelder for hans virksomhet og som han burde kjenne til, se uttalelse fra Sivilombudsmannen i Utv. 1994/1571. Det fritar heller ikke at skattyteren ikke har sørget for tilstrekkelig kontroll med grunnlagsmateriale for regnskapsføring og utfylling av ligningsoppgavene, eller med selve utfyllingen. Om tilfelle hvor skattyterens forhold måtte anses unnskyldelig pga.

feilaktige oppgaver og instruksjoner fra den kommunale arbeidsgiver, se LRD i Utv. 1997/963.

Det kan normalt legges skattyter til last at han ikke har foretatt en tilstrekkelig god kontroll med at alle nødvendige dokumenter/vedlegg kom med når selvangivelsen ble sendt ligningsmyndighetene. Dette gjelder også om opplysningsfeilen skyldes feil i et dataprogram, jf. LRD i Utv. 1999/551.

### *1.11.3 Minstegrense*

Tilleggsskatt for uriktige/ufullstendige opplysninger fastsettes ikke når tilleggsskatten i alt vil bli under kr 400 for det enkelte år.

### *1.12 Bevisbyrde*

Ligningsmyndighetene må kunne påvise at de objektive vilkårene for tilleggsskatt foreligger. Ved bruk av forhøyet sats, har ligningsmyndighetene bevisbyrden for skyldgraden.

Om bevisbyrden for at det foreligger et unnskyldelig forhold som kan føre til bortfall av tilleggsskatt, se ovenfor under pkt. 1.11.2 «Unnskyldelige forhold».

Når det er tvil om en opplysning, som har betydning for avgjørelse av skatteplikt, er gitt av skattyter til rett ligningsmyndighet, er det tilstrekkelig med alminnelig sannsynlighetsovervekt ved avgjørelse av om opplysningen er gitt, se LRD i Utv. 1995/258.

## **2 Beregningsgrunnlag**

### **2.1 Generelt**

Tilleggsskatten beregnes av det skatte-/avgiftsbeløp (trygdeavgiften) som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår. Om beregningsgrunnlaget ved feil tidfesting av inntekt eller fradrag, se nedenfor under pkt. 2.3 «Feil tidfesting av inntekt/fradrag».

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 utt. i Utv. 1995/933. Derimot skal en ikke redusere beregningsgrunnlaget med uavhengige nedsettelse av inntekt eller formue selv om de skjer samtidig.

I beregningsgrunnlaget inngår skatten av aksjeutbytte. Til gjengjeld skal godtgjørelsen redusere beregningsgrunnlaget før tilleggsskatten beregnes. Skal skattyter godskrives full godtgjørelse fører dette normalt ikke til noen unndragelse av skatt. Det vil da ikke være noe grunnlag å beregne tilleggsskatt av. Det gjelder ikke dersom skattyter har fått eller kunne ha fått skattebegrensning på grunn av manglende opplysninger om aksjeutbytte. Formues- og inntektstillegg som gir grunn for å anvende tilleggsskatt, anses å utgjøre den øverste delen av skattyterens formue og inntekt ved beregningen av den unndratte skatten. Ved summarisk endring hos skattyteren etter lignl. § 9-9 må eventuell tilleggsskatt på vanlig måte beregnes av den merskatt som fremkommer ved den aktuelle forhøyelse.

Ved skattebegrensning etter sktl. § 17-10 (80 pst. begrensningen) kan tilleggsskatt bare beregnes av det skattebeløp som fremkommer etter at begrensningen er gjennomført. Selve tilleggsskatten holdes utenfor begrensningen.

Skal skattyteren for samme år svare tilleggsskatt etter forskjellige satser, se nedenfor, fordeles den skatt som tilleggsskatten skal beregnes av forholdsmessig etter størrelsen av den formue og inntekt som de ulike satser skal anvendes for.

Det må beregnes særskilt hvilken betydning inntektstillegget har for utligningen av toppskatt og trygdeavgift.

### Eksempel:

*Skattyter er ilagt tilleggsskatt med 30 pst. for et inntektstillegg på kr. 10 000 og med 45 pst. for et inntektstillegg på kr 30 000. Av skatten på de øverste kr 40 000 av skattyters inntekt beregnes det så tilleggsskatt med 30 pst. av 1/4 og med 45 pst. av 3/4.*

## **2.2 Den unndratte inntekten/det for høye fradraget tidfestes helt eller delvis i senere år**

### **2.2.1 Generelt**

Tilleggsskatten skal som hovedregel ilegges det året opplysningsfeilen ville ført til for lave fastsettelse om den ikke hadde blitt oppdaget. Har skattyter f.eks. tilført avskrivbar saldo anskaffelse av privat innbo mv., skal tilleggsskatt beregnes etterhvert for den skatt som ville vært unndratt ved for høye avskrivninger det enkelte år i avskrivningsperioden. Tilleggsskatt vedtas ved behandling av det inntektsår inntektsføringen skulle startet, men tilleggsskatten skal ilegges for hvert enkelt år saldoen skulle vært inntektsført, se Riksskattenemndas vedtak i Utv. 1996/1171.

### **2.2.2 Inntekt som skal gjennomsnittslignes**

Ved gjennomsnittsligning etter sktl. §§ 14-81 og 14-82 (1) a og b hvor inntekt er unnlatt oppgitt til beskatning, må grunnlaget for tilleggsskatt beregnes for hvert av årene i gjennomsnittsperioden.

### **2.2.3 Underskudd**

Viser skattyterens oppgave underskudd pga. uriktige opplysninger, og inntekten blir satt til et positivt inntektsbeløp ved ligningen, blir tilleggsskatt bare å beregne av den skatt som faller på vedkommende år etter at dette års inntekt er forhøyet. Denne skatt gjelder da bare den del av forhøyelsen som representerer positiv inntekt vedkommende år. For de etterfølgende år da skattyteren kunne ha fått det oppgitte underskudd fremført til fradrag dersom ikke forholdet hadde blitt oppdaget, blir tilleggsskatt å beregne av differansen mellom det skattebeløp som fremkommer ved riktig ligning og det som fremkommer ved en ligning hvor det gis fradrag som nevnt ovenfor. Se HRD i Utv. 1997/943. Tilsvarende gjelder for negativ personinntekt etter delingsmodellen. Om hvilke negative personinntekter som kommer til fradrag i senere års personinntekt, se stikkord «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)».

## **2.3 Feil tidfesting av inntekt/fradrag**

Tilleggsskatten beregnes av det skatte-/avgiftsbeløp (trygdeavgiften) som er eller kunne ha vært unndratt vedkommende inntektsår. Dette gjelder i utgangspunktet også i de tilfeller hvor skattyter for senere inntektsår har inntektsført beløp, eller redusert fradragbeløp, som medfører at det totalt sett ikke blir noen skatteunndragelse, se HRD i Utv. 1995/941.

Består feilen i at skattyteren i anskaffelsesåret har utgiftsført en inngangsverdi/kostnad som i prinsippet skal komme til fradrag i inntekten på et senere tidspunkt, enten ved avskrivninger, er dette en reduksjon av anskaffelsesårets inntekt som automatisk bli reversert ved mindre avskrivning i senere år.

Ved oppretting av feilen blir inntekten i anskaffelsesåret forhøyet, mens den blir redusert i senere år. I slike tilfelle skal beregningsgrunnlaget ikke settes til anskaffelsesårets skatt av det høye fradraget, jf. URD 2000/417. Tilleggskatten skal beregnes på grunnlag av fordelene ved forskyning av skatten, se Utv. 2001/365 fra ligningsbehandlingen ved Sentralskattekontoret for storbedrifter.

### **3 Satser**

#### **3.1 Generelt**

Følger ikke annet av det som står nedenfor er satsen for tilleggsskatt:

- 30 pst.

regnet av grunnlaget, se ovenfor.

#### **3.2 Forhøyet sats**

##### **3.2.1 Generelt**

Forhøyet sats brukes bare ved forsett eller grov uaktsomhet. Brukes forhøyet sats (dvs. utover 30 pst.) skal en velge mellom de to satsene

- 60 pst. eller
- 45 pst.

Det skal ikke brukes andre satser over 30 pst.

Ligningsmyndighetene har bevisbyrden for at skyldkravet for bruk av forhøyet sats er oppfylt.

##### **3.2.2 Hvor det foreligger gjentakelse**

Ved unndragelser hvor det foreligger forsett eller grov uaktsomhet, og hvor det foreligger gjentakelse, skal det som hovedregel brukes følgende sats:

- 60 pst.

##### **3.2.3 Hvor det ikke foreligger gjentakelse, men foreligger forsett eller grov uaktsomhet hvor forsett ikke kan utelukkes**

Ved unndragelse hvor det foreligger forsett eller grov uaktsomhet hvor forsett ikke kan utelukkes, og hvor det ikke foreligger gjentakelse, skal det som hovedregel brukes følgende satser:

- når samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er kr 20 000 eller mer:
  - 60 pst.
- når samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er kr 5000 eller mer, men under kr 20 000:
  - 45 pst.
- når samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er under kr 5000:
  - 30 pst.

##### **3.2.4 Hvor det ikke foreligger gjentakelse, men foreligger grov uaktsomhet hvor forsett kan utelukkes**

Ved grovt uaktsomme unndragelser hvor forsett kan utelukkes og hvor det ikke foreligger gjentakelse brukes følgende satser:

- samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er kr 5000 eller mer og det ikke foreligger gjentakelse:
  - 45 pst. Er samlet avdekket unndragelse under kr 20 000, er satsen lik for forsett og grov uaktsomhet. Det er da ikke behov for å skille mellom skyldgradene.
- når samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er under kr 5000:
  - 30 pst.

### 3.2.5 Unntak

Forhøyet sats på 60/45 pst. for tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger skal ikke brukes når:

- samlet avdekket unndragelse av skatt og/eller trygdeavgift for alle aktuelle år er under kr 5000 og det ikke foreligger gjentakelse (det brukes da 30 pst.),
- unndragelsen gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre eller gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over. Dette gjelder selv om skattyteren har opptrådt forsettlig og det er gjentakelse (det brukes da 15 pst.).
- om begrensning i forhold til Europeiske Menneskerettskonvensjon se stikkord «Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

### 3.2.6 Når foreligger gjentakelse

Gjentakelse foreligger når det i løpet av de siste 10 år er reagert med tilleggsskatt overfor skattyteren for samme eller andre forhold, uavhengig av hvilken sats som er brukt. Tiårsfristen regnes fra utgangen av det kalenderår det tidligere vedtak er fattet frem til det inntektsår en slik feil som nevnt ovenfor gjentas.

### 3.2.7 Når foreligger forsett

Forsett foreligger når skattyteren på det tidspunkt opplysningene gis til ligningsmyndighetene

- kjente til opplysningsfeilen og
- anså det som overveiende sannsynlig at opplysningsfeilen ville/kunne føre til for lav skatt.

Forsett må vurderes ut fra de subjektive og objektive opplysninger som foreligger om skattyterens forhold. Som hovedregel kan en gå ut fra at det foreligger forsett (eller grov uaktsomhet hvor en ikke kan utelukke forsett) når:

- det er gjennomført spesielle tiltak for å skjule et faktisk forhold, f.eks. ved bruk av falske eller uriktige dokumenter laget av eller for skattyteren eller skattyteren får andre til å gi uriktige bekreftelser
- det er gjort fradrag i selvangivelse for utgifter som ikke eksisterer f.eks. renter av gjeld når det ikke foreligger et lån
- omsetning eller skattepliktig uttak til eget bruk er holdt utenfor regnskapet og selvangivelsen
- skattyteren gis skjønnsmessige tillegg for lavt privatforbruk (uforklart formuesfremgang)

- privatutgifter og/eller andre klart ikke fradragsberettigede utgifter er ført på konto for fradragsberettigede utgifter i regnskapet og ikke tilbakeført senere eller
- det er krevet fradrag for utgifter som helt eller delvis er dekket av arbeidsgiveren, f.eks. ved ikke lønnsinnberettet godtgjørelse eller refusjon som skattyteren ikke har inntektsført i selvangivelsen eller ved at arbeidsgiver har subsidiert kost og/eller losji.

### *3.2.8 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 og/eller dens mulige skattevirkninger. Dette må bedømmes både i forhold til feilens art og størrelse, i forhold til hva som kan forventes av vanlige, pliktoppfyllende skattytere, og i forhold til eventuelle personlige kvalifikasjoner eller begrensninger hos skattyteren. Det kreves f.eks. mer av en næringsdrivende når det gjelder kontroll med riktigheten av ligningsoppgavene. Se også HRD i Utv. 1995/933 og 1995/941.

### *3.2.9 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 forhøyet tilleggsskatt. Se f.eks. HRD i Utv. 1995/941.

På en annen side er det ikke nødvendig at medhjelperen har utvist forsett/grov uaktsomhet, f.eks. hvis skattyteren forsettlig eller grovt uaktsomt har gitt medhjelperen uriktige opplysninger.

### *3.2.10 Beløpsgrense*

Beløpsgrensene ovenfor gjelder for hvert enkelt skattesubjekt. For ektefeller gjelder beløpsgrensen for begge under ett når de ikke lignedes hver for seg (atskilt).

## **3.3 Redusert sats**

### *3.3.1 Generelt*

Brukes redusert sats (dvs. under 30 pst.) skal en velge mellom satsene

- 15 pst.
- 7,5 pst. eller
- 1 pst.

Det skal ikke brukes andre satser under 30 pst.

### *3.3.2 Sats når det foreligger ukrevet kontrolloppgave/lett kontrollerbare feil*

Det skal anvendes en sats på:

- 15 pst.

dersom de uriktige eller ufullstendige opplysninger gjelder poster som er oppgitt ukrevet av arbeidsgiver eller andre i medhold av lignl. kap. 6, f.eks. i lønnsoppgave. Videre skal satsen brukes dersom opplysningsfeilen gjelder forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger som ligningsmyndighetene ellers rår over.

Satsen på 15 pst. skal brukes selv om skattyteren har opptrådt forsettlig eller grovt uaktsomt, og uavhengig av størrelsen av den unndratte skatt/trygdeavgift, når tilleggs skatten er over kr 400 det enkelte år. Videre brukes denne satsen selv om det foreligger en gjentakelse.

### *3.3.3 Sats ved delvis unnskyldelige forhold*

Satsene for tilleggs skatt kan reduseres når skattyterens forhold er unnskyldelig, men ikke så meget at tilleggs skatten skal falle bort. Satsene reduseres i slike tilfeller til:

- 15 pst. eller
- 7,5 pst.

### *3.3.4 Frivillig retting*

Videre kan satsene for tilleggs skatt reduseres når skattyteren selv, hans bo eller arvinger frivillig retter eller utfyller de tidligere gitte opplysninger. Satsene reduseres i slike tilfeller normalt til:

- 1 pst. (bruk av tilleggs skatt medfører at det blir renteberegning).

Det er en forutsetning at rettingen ikke kan anses fremkalt ved kontrolltiltak som er eller vil bli satt i verk eller ved opplysninger som ligningsmyndighetene har fått eller kunne ha fått av andre.

### *3.3.5 Ukrevet kontrolloppgave*

Det er en forutsetning for bruk av reduserte satser at kontrolloppgaven, f.eks. lønnsoppgave, virkelig er kommet til ligningsmyndighetene og kan knyttes til vedkommende skattyter.

Videre er det en forutsetning at oppgaven er gitt ukrevet fordi oppgavegiver hadde plikt til dette etter lignl. kap. 6. Oppgaven må anses som ukrevet når plikten til å gi opplysningen fremkommer direkte i loven. Videre må oppgaven anses å være gitt ukrevet dersom plikten til å gi opplysningene fremgår av en forskrift gitt med hjemmel i lignl. under forutsetning av at plikten gjelder for et ikke begrenset tidsrom. Opplysninger om bankinnskudd og renter innberettet til SKD, må anses å være gitt ukrevet. Derimot anses det ikke som ukrevet dersom plikten til å gi opplysninger bare gjelder for et bestemt år, selv om den gjelder generelt for en gruppe oppgavegivere.

Videre må det riktige formues-/inntektsbeløp følge direkte av den oppgave som gis av oppgavegiveren. Dette vil f.eks. være tilfelle for ikke oppgitt lønn som fremgår av en lønnsoppgave. Derimot vil ikke overskudd på en diettgodtgjørelse fremgå av lønnsoppgaven når det er brutto godtgjørelse som innberettes.

### *3.3.6 Lett kontrollerbare feil*

Forhold som lett kan kontrolleres ved opplysninger ligningsmyndighetene ellers rår over er f.eks. opplysninger fra skattyterens selvangivelse for det foregående år. Opplysningen må foreligge hos ligningsmyndighetene. Det er ikke nok at opplysninger med letthet kan innhentes. Opplysninger som foreligger i andre skattyters ligningsoppgaver, anses ikke som opplysninger som ligningsmyndighetene lett rår over i denne forbindelse. Det samme gjelder opplysninger innhentet i forbindelse med spesielle kontrolltiltak.

Opplysningene må være lett tilgjengelige ved behandlingen av den konkrete skattyter på ligningskontoret. Det er ikke nok at opplysningen er lagret andre steder i etaten og kan hentes

derfra. Videre må det riktige formues-/inntektsbeløp følge direkte av opplysningene som ligningsmyndighetene rår over. Feil beløp på et eller flere års RISK, vil være feil som er lett kontrollerbare, mens den feil å bruke for mange års RISK-beløp ikke vil være lett kontrollerbart.

### *3.3.7 Unnskyldelig*

Opplysningsfeilen kan være unnskyldelig på grunn av årsak som ikke kan legges skattyteren til last f.eks. sykdom, alderdom og/eller uerfarenhet. Feilen vil ikke være unnskyldelig dersom de tidligere opplysninger er gitt forsettlig eller grovt uaktsomt.

### *3.3.8 Frivillig retting*

Rettelse av de tidligere opplysninger må foretas av skattyteren selv eller, etter hans død, av boet eller arvinger. Rettelsen kan også foretas av andre på oppdrag fra skattyteren. Det kan forekomme tilfelle hvor en retting som foretas av skattyterens ektefelle, ikke kan anses som en retting gjort av skattyteren. Dette kan f.eks. forekomme i forbindelse med separasjon/skilsmisse. Det er uten betydning om retting eller utfylling av tidligere gitte opplysninger skjer under ordinær ligningsbehandling for vedkommende år eller på et senere tidspunkt, såfremt det skjer før ligningsmyndighetene har gjort skattyteren oppmerksom på at de har oppdaget feilen eller varslet om undersøkelse. Rettelsen må ikke være fremkalt av undersøkelser som ligningsmyndighetene har satt i verk eller kan påregnes å ville sette i verk, dvs. kontrolltiltak som skattyteren var kjent med.

### ***3.4 Samordning av tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og/eller næringsoppgave***

Tilleggsskatt for uriktige eller ufullstendige opplysninger og tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse og/eller næringsoppgave skal samordnes slik at skattyteren ikke ilegges tilleggsskatt som til sammen utgjør over 60 pst. på noen del av skatten.

## **4 Formelle regler**

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. Ved ordinær ligning har ligningskontoret myndighet til å treffe vedtak om tilleggsskatt på grunnlag av uriktige og/eller ufullstendige opplysninger

### ***4.1 Frist***

Spørsmål om bruk av tilleggsskatt må tas opp innenfor fristen som gjelder for endringssak, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

### ***4.2 Flere kommuner***

Ligningsmyndighetene for henholdsvis bostedskommunen og utenby(gd)skommunen vurderer på selvstendig grunnlag om tilleggsskatt skal ilegges. Det samme gjelder hvilken sats som skal benyttes. Om tilleggsskatt ved realisasjon av andel i deltakerlignet selskap se stikkord «Ligningsstedet» under pkt. 3.1.3 «Realisasjon/erverv av andel».

#### ***4.2.1 Forskuddspliktige***

Tilleggsskatt vedrørende forskuddspliktige beregnes av ligningsmyndighetene for bostedskommunen på grunnlag av vedtak for den kommune hvor inntekten er skattepliktig.

Ligningskontoret for utenby(gd)s kommunen skal gi ligningskontoret for bostedskommunen melding om vedtak vedrørende tilleggsskatt.



#### *4.2.2 Etterskuddspliktige*

Tilleggsskatt vedrørende etterskuddspliktige beregnes av ligningsmyndighetene for hovedkontorkommunen. Har selskapet ikke noe kontor, foretas fastsettingen av ligningsmyndighetene for den kommune hvor selskapet har sitt sete.

#### **4.3 Varsel**

Skattyteren skal alltid varsles med en passende frist til å uttale seg. Hvis dette ikke er gjort, kan fastsettelsen av tilleggsskatt bli kjent ugyldig, se for øvrig stikkord «Varsel».

#### **4.4 Avgjørelsens form og innhold mv.**

Saken avgjøres ved skriftlig vedtak. Vedtaket skal vise det beløp tilleggsskatten skal beregnes av og hvilken sats som skal nyttes. Vedtaket skal ha en kort begrunnelse hvor det blant annet må fremgå at ligningsmyndighetene har vurdert om det foreligger unnskyldelige forhold. Ligningskontoret skal sørge for at skattyter får gjenpart av vedtaket. Det skal samtidig gis opplysning om klagerett.

Skrive- og beregningsfeil som måtte forekomme i vedtaket, kan ligningskontoret rette.

### **5 Skatteberegning**

Tilleggsskatt for forskuddspliktige beregnes maskinelt fra og med inntektsåret 1994. Tilleggsskatt for uriktige og/eller ufullstendige opplysninger må for etterskuddspliktige beregnes manuelt.

### **6 Renter**

I de tilfeller hvor det fastsettes tilleggsskatt av økning i skatt og avgift ved et vedtak i endringssak, skal det i tillegg svares renter av økningen. Rentesatsen er for vedtak i endringssak fattet etter 1. august 1994, fra og med inntektsåret 1984 til og med inntektsåret 1992; 10 pst. per år. For renter i inntektsåret 1993 eller senere er ratesatsen 7 pst. Rentene løper for hele kalenderår som ligger mellom året etter inntektsåret og det år endringsvedtaket blir truffet.

Når tilleggsskatten pga. underskudd først blir effektiv et senere inntektsår, starter renteberegningen først dette senere året.

### **7 Arbeidsgiveravgift**

Reglene om tilleggsskatt gjelder tilsvarende for bruk av tilleggsavgift ved endring av arbeidsgiveravgift, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

## **Tilsidesettelse**

*Sktl. § 4-50, § 11-7 (4) og § 13-1, lignl. § 8-1 og § 8-2.*

### **1 Generelt**

Denne fremstillingen tar ikke sikte på å være fullstendig, men skal bare gi hjelp til å finne vilkårene for å fravike skattyterens påstand. I den konkrete sak vil ofte elementer fra alle de nedenfor nevnte typetilfellene kunne forekomme. Det er viktig å få klarhet i de ulike elementer slik at innfallsvinkel til løsning av problemene blir riktig. Særlig hvor det vil kunne bli aktuelt med skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2 nedenfor) er det viktig at man helt fra starten av innretter seg på en slik eventuell vinkling for materialinnsamling og behandling.

All tilsidesettelse dreier seg om rettsanvendelse. Av hensyn til fremstillingen er området delt opp i følgende to grupper:

- Gruppe 1: Riktig bruk av skattereglene 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).
- Gruppe 2: Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) ved å bruke skatteregler som har til hensikt å gi reelle og lovlige transaksjoner mv. andre skattemessige virkninger enn det normale. Slik skattemessig tilsidesettelse kan foretas etter:
  - et alminnelig ulovfestet skatterettslig prinsipp,
  - sktl. § 13-1 (ved interessefellesskap), og/eller
  - sktl. § 11-7 (ved skattefri fisjon eller fusjon).

Når betegnelsen «gjennomskjæring» brukes nedenfor, siktes det bare til skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2 ovenfor).

## **2 Klarlegging av det/de faktiske forhold**

Som utgangspunkt skal skattyter gi ligningsmyndighetene det riktige og fullstendige faktum som har betydning for gjennomføringen av ligningen. Det må vurderes om skattyters påstand er i samsvar med de faktiske forhold. Avvik fra skattyters påstand om hvilket faktum som skal legges til grunn, vil være aktuelt når:

- skattyteren har gitt en uriktig eller ufullstendig fremstilling av de faktiske forhold, f.eks. ikke lagt frem underhåndsavtalen,
- skattyterens privatrettslige betegnelse på forholdet er uriktig, f.eks. et vederlag for arbeid blir kalt virksomhetsinntekt for mottakeren mens det er lønn.

Ved klarlegging av faktum er det de privatrettslige regler som kommer til anvendelse. Det vil i disse tilfellene ikke være snakk om skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring), men om å finne frem til de reelle forhold, f.eks. å avdekke om det foreligger proforma.

### **2.1 Gjennomføringen**

Først når man har funnet det faktiske forhold som skal legges til grunn, herunder avklart privatrettslige regler, blir det spørsmål om å anvende skattereglene, herunder ulovfestede regler om skattemessig tilsidesettelse.

Grensen mellom gruppene kan ofte være vanskelige å trekke. Noen disposisjoner faller mest naturlig i gruppe 1, mens andre disposisjoner faller mer naturlig i gruppe 2. Ofte vil en disposisjon kunne behandles i begge grupper.

Det er mest hensiktsmessig først å undersøke om den konkrete sak kan behandles under gruppe 1. En slik avklaring vil også tjene saker som etterhvert viser seg å måtte behandles i gruppe 2. Som nevnt kan et tilfelle ha elementer fra flere av typene, og det vil ofte kunne være de samme momenter som tillegges vekt. Selv om de forskjellige typetilfellene ikke er prinsipielt forskjellige (anvendelse av rettsregler), har inndelingen betydning for hvilke vilkår som må være tilstede.

## **3 Riktig bruk av skattereglene på det/de faktiske forhold - subsumsjon (gruppe 1)**

### **3.1 Generelt**

Skattyteren som har oppgitt det riktige faktum, kan ha fremsatt påstander om et skattemessig resultat som ikke er i samsvar med den riktige forståelsen av skattereglene, f.eks. ved at:

- aksjonæren overfører lønnsinntekt, opptjent av ham hos tredjemann, til eget aksjeselskap og uriktig forutsetter at det er selskapet som skal inntektsbeskattes for lønnsinntekten, eller
- foreldre ved salg av tomt overdrar salgsvederlaget til barna og uriktig forutsetter at gevinsten skal skattlegges hos barna, eller
- salg av aksjene i et selskap blir behandlet som realisasjon i stedet for skattefri fusjon som forutsatt av skattyter fordi vilkårene for skattefri fusjon ikke er oppfylt.

Den tilsidesettelse som det her er tale om er tilsidesettelse av skattyters påstand mht. den skatterettslige virkning av det riktige faktum, og innebærer her ganske enkelt en normal bruk av skatteregler - på rett faktum. Heller ikke i disse tilfellene er det tale om skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring), se gruppe 2, og det er i denne sammenheng ingen betingelse at skattyteren har hatt skattemessige motiver, handlet skattemessig illojalt e.l., eller vært delaktig i et interessefellesskap som har ført til forskyvninger av det forretningsmessige resultat. De spesielle skatteregler som skal anvendes i slike situasjoner behandles nedenfor under den annen hovedgruppering pkt. 4 «Skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2)».

### ***3.2 Omklassifisering av utbytte til lønn i delingsforetak***

I tilfeller hvor aksjonær fyller en vanlig, lønnet stilling, men tar ut lav eller ingen lønn og tilsvarende stort utbytte kan i utgangspunktet utbyttet omklassifiseres til lønn. Slik omklassifisering skal likevel ikke foretas i aksjeselskap som er delingsforetak. Se FIN i Utv. 1996/1263. Dette gjelder selv om aktiv aksjonær mottar større del av utbyttet enn hans eierandel skulle tilsi, se FIN i Utv. 1997/200.

### ***3.3 Klassifisering av ikke oppgitt inntekt***

Ved skjønnsmessig tillegg for ikke oppgitt inntekt i et aksjeselskap må det vurderes hvilke virkninger inntektstillegget skal ha i selskapet. Er ikke midlene i behold i selskapet slik at de skattlegges hos aksjonæren(e), se HRD i Utv. 1974/676, må en ta konkret standpunkt til om uttaket fra aksjeselskapet skal klassifiseres som lønn med fradragsrett hos selskapet eller som utbytte eller annet. I slike tilfeller kan også uttaket i delingsforetak klassifiseres som lønn.

### ***3.4 Omklassifisering av lån fra eget aksjeselskap til lønn***

Se stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

### ***3.5 Omklassifisering av aksjevederlag til forskudd på lønn (earn out)***

Omklassifisering av aksjevederlag til forskudd på arbeidsvederlag kan være aktuelt når de følgende omstendigheter foreligger:

- det formelle aksjevederlag synes høyere enn det som selskapets verdier og inntjeningssevne kan forklare, hvis man tenker seg at de tidligere eiere snarlig avslutter eller vesentlig innskrenker sin aktivitet i selskapet,
- de tidligere eiere binder seg til en lengre arbeidsperiode i bedriften, evt. kombinert med forbud mot å starte konkurrerende virksomhet
- de lønnsmessige vilkår for denne arbeidsperioden innebærer et lønnsnivå adskillig under markedsverdi for arbeidet.

Se FIN i Utv. 1999/225.

### **3.6 Omklassifisering av vederlag for forretningsverdi**

Om forretningsverdi, se stikkord «Forretningsverdi (goodwill)».

### **3.7 Eksempler på domsavgjørelser i gruppe 1**

- HRD i Utv. II/592 (panthaver ansett som eier av eiendom),
- HRD i Utv. V/173 (panthaver ikke ansett som eier av eiendom),
- HRD Utv. 1957/533 (innfrielse likestilt med fordel ved gevinst ved avhendelse),
- HRD Utv. 1959/154 (overdragelse av tomt ble skatterettslig ansett som gave og ikke som arv),
- HRD i Utv. 1961/559 (underskudd i inkorporert selskap ble ikke godtatt til fradrag i det sammensluttede selskap),
- HRD i Utv. 1963/419 (underskudd i inkorporert selskap som var «tomt», ble ikke innrømmet til fradrag i det sammensluttede selskap)
- HRD i Utv. 1968/398 (terminydelse ble ansett som avdrag på salgssum og ikke som pensjon),
- HRD i Utv. 1970/497 (ekspropriasjon av kraftlinje ble ansett som salg selv om det formelt sett var en rådighetsinnskrenkning),
- HRD i Utv. 1971/288 (stetsevarig rett til å holde skogeiendom neddemmet ble ansett som avhendelse fordi det bare var tilbake en verdiløs formell eiendomsrett),
- HRD i Utv. 1971/778 (fradrag for tap i virksomhet ikke godkjent når skattyter kjøpte virksomheten for på den måten å få fradrag for et allerede inntrådt tap på lån).
- HRD i Utv. 1974/242 (skattemyndighetene var ikke bundet av partenes betegnelser eller vurderinger av jordbruksverdi),
- HRD i Utv. 1977/77 (overdragelse av fast eiendom mot livsvarig, årlige utbetalinger til selger, senere datter, ble beskattet som pensjonsydelse),
- HRD i Utv. 1982/221 (overskuddsoverføring i utjevningshensikt, av partene kalt andel utviklingskostnader, mellom søster/datterselskap ble ikke godtatt. Det er i dommen også mer sekundært henvist til sktl. § 54 første ledd (nåværende sktl. § 13-1)),
- HRD i Utv. 1993/270 (framføring av gevinst (negativ saldo) satt til side og avskrivning på kontrakt inntektsført).
- HRD i Utv. 1994/828 (vederlag ble ansett å være virksomhetsinntekt hos aksjeselskap og ikke lønnsinntekt for hovedaksjonær).
- HRD i Utv. 1997/13 og i Utv. 1997/23 (rett til avskrivninger på skips kostpris ble nektet fordi en omsetningsgaranti fratok K/S-deltakerne den risiko for oppofrelse av skipets verdi i form av verdiforringelse ved slit og elde som er et vilkår for rett til avskrivning).
- HRD i Utv. 1998/630 (uttak fra aksjeselskap ble av skattyteren påstått å være lån. Ligning som lønn ble opprettholdt.)
- HRD i Utv. 1999/477 (tap ved nedskrivning av aksjekapitalen til null og innløsning av aksjer, samtidig med tegning av ny aksjekapital som ledd i en refinansiering, ikke ansett som tap ved realisasjon)
- HRD i Utv. 2000/993 (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 (Erverv av aksjer ble ikke ansett reelt, og verdistigningen ble således ansett som lønn.)
- HRD i Utv. 2001/417 (Overdragelse av en aksjepost var ikke proforma i forhold til reglene om beregning av personinntekt fra aksjeselskap).

## **4 Skattemessig tilsidesettelse (gruppe 2)**

#### **4.1 Generelt**

Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) tilsikter å få et skattemessig resultat i samsvar med skattereglenes formål. Dette gjøres ved at skattereglene gir reelle og lovlige transaksjoner mv. andre skattemessige virkninger enn det normale.

Skattemessig tilsidesettelse kan deles i tre undergrupper som ved den ligningsmessige behandling må holdes klart atskilt fordi vilkårene er forskjellige, nemlig:

- tilsidesettelse etter ulovfestet skatterettslig prinsipp (ulovfestet gjennomskjæring),
- tilsidesettelse ved interessefelleskap etter sktl. § 13-1 og
- tilsidesettelse i forbindelse med skattefrie fusjon eller fisjon etter sktl. § 11-7,

se nærmere nedenfor.

#### **4.2 Det alminnelige ulovfestede skatterettslige prinsipp**

##### **4.2.1 Generelt**

I utgangspunktet skal skattyters faktiske disposisjoner gis de normale skattemessige virkninger selv om skattyterens hovedhensikt med deler av transaksjonen har vært å oppnå skattemessige fordeler for seg eller andre. Dette vil f.eks. gjelde i tilfeller hvor skattyteren for å få fradrag for tap, venter med å selge boligen til mer enn ett år etter at han har fraflyttet den. En må således langt på vei akseptere at skattyter innretter seg slik at skatten blir lavest mulig.

Bruken av det ulovfestede prinsipp om skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) er utviklet gjennom praksis og stadfestet av domstolene. Den nærmere rekkevidde av det generelle prinsipp er avhengig av forholdene i den konkrete sak. Det er derfor vanskelig å gi generell anvisning for bruken av prinsippet. Vesentlig er her domstolenes avveining av hensynet til beskatningens formål mot skattyterens behov for å kunne forutberegne den skattemessige virkningen av lovlige disposisjoner.

Vurderingen må foretas på et objektivt grunnlag uavhengig av partenes subjektive forhold, jf. f.eks. HRD i Utv. 1999/1381 (ABB).

##### **4.2.2 Vilkår**

Vilkårene for skattemessig tilsidesettelse er at:

- transaksjonen eller deler av den ville ført til skattemessige virkninger som i påtagelig grad strider mot skattereglenes formål (er uakseptabel/illojal), og
- transaksjonen ikke har vesentlig andre virkninger for skattyteren enn de skatterettslige.

Begge vilkårene må være oppfylt.

Jo mer formålsløs og jo mindre virkningene av transaksjonen er når en ser bort fra det skattemessige, dess sterkere har avtalen(e) preg av å være et skattemessig arrangement. For å kunne foreta skattemessig tilsidesettelse, må også den samlede virkning stride mot skattesystemets formål. Det må således legges vekt på om det er brukt mer eller mindre irregulære fremgangsmåter hovedsakelig for å få redusert skatten, se f.eks. FIN i Utv. 1990/107 (avhendelse av driftsmidler hvor det er helt eller delvis samme eierinteresser på selger og kjøpersiden). Det anses som helt regulært f.eks. å danne enmannsaksjeselskap uansett om dette gjøres hovedsakelig av skattemessige grunner.

### *4.2.3 Virkninger*

Skattemessig tilsidesettelse (gjennomskjæring) innebærer at transaksjonen gis andre skattemessige virkninger 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 skattyteren enn de(n) transaksjon(er) eller del av transaksjon som er satt til side. Hvor langt tilsidesettelsen rekker, må vurderes konkret.

Et eksempel er at 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. Skattyteren vil ved skattemessig tilsidesettelse ikke anses for skatterettslig å ha realisert tapet på de solgte aksjene og får derved ikke det tapsfradrag som salget normalt ville ført med seg, se HRD i Utv. II/240. Dette gjelder selv om både kjøp og salg er reelle og privatrettslig bindende mellom partene. I forhold til kjøperen av skattyterens aksjer og til selgeren av de aksjene skattyteren kjøpte, gis avhendelsene vanlige skattemessige virkninger. Eventuell restgjeld som følger av kjøpsavtalen og renter vedrørende gjeld, behandles på vanlig måte.

## **4.3 Interessefellesskap**

### *4.3.1 Hovedregel*

Sktl. § 13-1 lovfester en side av det alminnelige skatterettslige prinsipp og gir derved et sikrere utgangspunkt for de tilfeller som dekkes av lovbestemmelsen. Lovbestemmelsen utelukker imidlertid ikke at skattegrunnlag også kan endres etter det ulovfestede prinsipp når vilkårene for bruk av dette prinsippet foreligger. Bestemmelsen gjelder både formue og inntekt.

For at skattegrunnlaget skal kunne endres for noen av partene, må ligningsmyndighetene sannsynliggjøre:

- at skattegrunnlaget mellom partene faktisk er forskjøvet,
- at det foreligger interessefellesskap mellom partene og
- at interessefellesskapet har vært årsak til forskyvninger i skattegrunnlagene.

### *4.3.2 Når foreligger interessefellesskap*

Interessefellesskap vil foreligge når partene i et rettsforhold har felles interesse, f.eks. på en slik måte at den ene part har en maktposisjon i forhold til den annen part og således kan påvirke de økonomiske disposisjoner mellom dem. 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. Mest typisk er kjøp/salg mellom mor- og datterselskap, se for øvrig nedenfor.

### *4.3.3 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. 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 i Utv. 1994/1160. Se også FIN i Utv. 1996/1147.

#### *4.3.4 Årsakssammenheng - 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.

#### *4.3.5 Årsakssammenheng - særlig om utenlandske interessenter*

Skattemessig tilsidesettelse på grunnlag av interessefellesskap er særlig aktuelt i forhold til utenlandske interessenter som vern mot undergraving av det norske skattegrunnlag. Det er i disse tilfeller tilstrekkelig etter lovbestemmelsen for ligningsmyndighetene å påvise at det er grunn til å anta at inntekt eller formue i Norge er redusert i forbindelse med disposisjoner overfor utenlandske personer eller selskaper mv. Det blir deretter opp til skattyteren å godtgjøre at interessefellesskap ikke foreligger eller at fellesskapet ikke har ført til reduksjon i inntekt eller formue, se Ot.prp. nr. 26 (1980-1981) s 57.

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.

Undergraving av norsk skattegrunnlag kan bl.a. foregå på følgende måter:

- for lavt vederlag ved salg av varer og tjenester fra Norge
- for høy betaling for varer, tjenester mv. fra utlandet
- finansiering med rentebærende lån fra utenlandsk morselskap til norske datterselskaper med liten egenkapital
- leie/leasing med særlig høy leie av utstyr fra utlandet selv om det økonomisk ville være lønnsomt med kjøp av driftsmidler
- skjev fordeling av generalomkostninger mellom norske og utenlandske selskap i et konsern
- det ytes lån/kreditt til utenlandsk selskap enten rentefritt eller til lav rente, se FIN i Utv. 1993/1344
- utvikling/forskning skjer i Norge og kostnadene kostnadsføres her, mens resultatene tilflyter utlandet uten vederlag/kostnadsfordeling.

#### *4.3.6 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 skattyteren ville ha blitt lignet for i et uavhengig forhold. Det er ikke nødvendig å spesifisere hvorledes de skjønsmessige beløp er fremkommet, men det må fremgå hva ligningsmyndighetene har tatt hensyn til ved skjønnsfastsettelsen. Dreier det seg om norske skattesubjekter må det foretas tilsvarende endringer hos den annen part. Det er ingen betingelse at det foretas tilsvarende endringer ved beskatning i utlandet av de utenlandske skattemyndigheter, se forøvrig 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.

#### *4.3.7 Unntak*

Reglene i sktl. § 13-1 om skattlegging ved interessefellesskap vil ikke kunne brukes i de tilfellene der en kunne brukt reglene i sktl. § 5-2 om uttaksbeskatning, men hvor det i samme paragraf er et uttrykkelig unntak fra uttaksbeskatning. Om unntaket se stikkord «Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester».

#### *4.4 Begrenset tilsidesettelse ved skattefri fusjon eller fusjon*

Om tilsidesettelse ved skattefri fusjon og fusjon, se stikkord «Fisjon av selskap» og «Fusjon av selskap».

#### *4.5 Eksempler på domsavgjørelser, gruppe 2*

- HRD i Utv. II/240 (det ble ikke gitt fradrag for tap ved salg av aksjer fordi skattyter samme dag kjøper aksjer i samme selskap til samme pris)
- HRD i Utv. II/323 (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 Utv. 1966/505 (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 Utv. 1971/282 (aksjonær ansett som reell eier av aksjer overført til et holdingselskap hvor han var hovedaksjonær),
- HRD i Utv. 1976/195 (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),
- LRD i Utv. 1976/682 (far ble utbyttebeskattet for verdier svarende til gjeld overtatt av sønn som vederlag for aksjer),
- HRD Utv. 1977/416 (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),
- HRD i Utv. 1978/363 (overdragelse til barn unødvendig mellomledd ved salg av tomteareal til kommunen),
- HRD i Utv. 1978/492 (aksjonær ble ikke utbyttebeskattet for fordringer og bankinnskudd overført til nytt aksjeselskap i forbindelse med arveoppgjør)
- HRD i Utv. 1982/565 (skattyter gevinstbeskattet ved salg av fast eiendom etter at eiendommen var overdratt til skattefri stiftelse)
- HRD i Utv. 1984/181 (selskap ble innrømmet fradrag for utbetalinger til fond som tilgodeser sosiale kostnader/utdanningskostnader o.l. for ansatte),
- HRD i Utv. 1984/371 (overdragelse av aksjer til rådgiver til pålydende for at han skulle ivareta familiens interesser ble ikke ansett for å være et skattemessig arrangement),
- LRD i Utv. 1987/541 (salg av veteranbil til «eget» aksjeselskap for å redusere gjeld til selskapet ble ikke ansett for å være noe skattemessig arrangement),
- HRD i Utv. 1993/1073 (ikke godtatt gjennomskjæring vedrørende borerigger eiet av Bermudaregistert datterselskap)
- HRD i Utv. 1994/428 (ved spørsmål om det forelå fusjon eller salg av aksjer fant retten ikke grunnlag for gevinstbeskatning)
- HRD i Utv. 1994/645 (ved spørsmål om salgssummen for aksjer kunne beskattes som utbytte fant retten at vilkårene var til stede)



- HRD i Utv. 1996/525 (vederlag ved overdragelse av aksjer til holdingselskap eiet av de samme aksjonærene ble ikke ansett som utbytte)
- HRD i Utv. 1997/1123 (salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse ikke var oppfylt)
- HRD i Utv. 1998/1267 (Finnøy/Wisth) (krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var tilstede)
- HRD i Utv. 1998/1276 (Essem) (krysseie av aksjer. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse var tilstede)
- HRD i Utv. 1998/1286 (INA) (salg av 34 prosent av aksjene til sin egen bror. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse ikke var oppfylt)
- HRD i Utv. 1999/1381 (ABB) (salg av aksjeselskap med skatteposisjoner. Høyesterett fant at vilkårene for skattemessig tilsidesettelse var oppfylt)
- HRD i Utv. 1999/1571 (skattefri gevinst ved innfrielse av fordring på eget aksjeselskap ervervet til vel 9 pst. av pålydende. Høyesterett fant at vilkårene for tilsidesettelse ikke var oppfylt)
- HRD i Utv. 2001/1 (oppskrevne verdier av goodwill og inventar/utstyr ble satt til side ved omdannelse av enmannsforetak til DA. Innføring av eget AS som ny passiv minoritetsaksjonær (5 %) i virksomheten, medførte ikke bedriftsøkonomiske endringer som kunne hindre gjennomskjæring).

#### **4.6 Administrative uttalelser**

- FIN i Utv. 1988/723 (bruk av § 54 første ledd (nåværende sktl. § 13-1) ved vederlagsfri overføring til «eget» aksjeselskap)
- FIN i Utv. 1997/624 om skatteplikt ved vederlagsfri overføring av aksjer som uformelt aksjonærinnskudd i et annet aksjeselskap.
- FIN i Utv. 1997/895 om den skattemessige behandling av rentefrie lån ytet til datterselskap.

## **Tilskudd - offentlige tilskudd**

*Sktl. § 5-15 (1) bokstav b, § 5-31 bokstav a, § 5-43 (1), § 14-42 (2) bokstav a og § 14-44 (1).*

### **1 Generelt**

Nedenfor behandles bare tilskudd fra det offentlige. Om tilskudd fra andre se henholdsvis stikkordene «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.» og «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet».

Offentlig tilskudd kan stort sett deles inn i:

- etablererstipend
- investeringstilskudd
- driftstilskudd
- tilskudd til dekning av virksomhetskostnader
- tilskudd til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet
- tilskudd i forbindelse med reduksjon eller opphør av næringsvirksomhet
- tilskudd til dekning av private kostnader
- bostøtte
- sosiale tilskudd
- tilskudd under militærtjeneste

Se også stikkord «Jordbruk - allment».

Offentlig tilskudd/lån kan gis på ulike betingelser, 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 nedenfor under pkt. 1.9 «Betinget tilskudd/lån».

### ***1.1 Etablererstipend***

Etablererstipend f.eks. fra SND ytes i forbindelse med oppstart av ny næringsvirksomhet, og er en form for virksomhetstilskudd. Slike stipend anses som skattepliktig inntekt.

### ***1.2 Investeringstilskudd***

Investeringstilskudd tas ikke til inntekt i utbetalingsåret.

Innvesteringstilskudd skal normalt redusere skattyters inngangsverdi/saldogrunnlag. Tilskudd som gis til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen, skal likevel ikke redusere inngangsverdien. Det samme gjelder investeringstilskudd til dagligvareforretninger etter Næringsdepartementets forskrifter. Tilskudd som er gitt til investering i distriktene etter forskrift gitt av Kongen, regnes imidlertid som en del av vederlaget ved realisasjon av driftsmidlet innen fem år etter at det ble ervervet. I hvilke andre tilfelle investeringstilskudd ikke skal redusere saldogrunnlaget, se stikkord «Inngangsverdi» under pkt. 8.4 «Tilskudd».

### ***1.3 Driftstilskudd***

Driftstilskudd fra det offentlige behandles som skattepliktig inntekt.

### ***1.4 Tilskudd til dekning av kostnader i næringsvirksomhet***

Offentlige tilskudd til dekning av kostnader i næringsvirksomhet reduserer den kostnad som skal dekkes av tilskuddet. Bare eventuell udekket kostnad kan føres til fradrag. Er tilskuddet større enn den kostnad som skal dekkes, er overskuddet normalt skattepliktig inntekt. Om skattefritak for overskudd på tilskudd til nydyrking og overflatedyrking, se stikkord «Jordbruk - allment».

### ***1.5 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, f.eks. til reise mellom hjem og arbeidssted, skal kostnaden reduseres med tilskuddet. Skal tilskuddet dels også dekke kostnader som ikke er fradragsberettiget, anses tilskuddet å dekke de ikke fradragsberettigede kostnadene først.

### ***1.6 Bostøtte***

#### ***1.6.1 Fra staten***

Husleiestønning etter husbankloven § 23 er skattefri.

#### ***1.6.2 Fra kommunen***

Kommunal bostøtte utenfor arbeidsforhold skattlegges ikke.

### ***1.7 Sosiale tilskudd***

#### ***1.7.1 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 folketrykkeloven og skal dekke kostnader som

kan gi rett til inntektsfradrag, må det tas hensyn til tilskuddet ved avgjørelse av størrelsen på fradraget.

Enslige foreldre som mottar stønad for barnepass etter bestemmelsene i folketrygdloven gis foreldrefradrag selv om en del av kostnadene dekkes av stønaden. Om tilskudd til dekning av sykdomskostnader, se stikkord «Særfradrag - alder, uførhet og lettere nedsatt ervervsevne».

Barnetrygd etter lov om barnetrygd er skattefri.

#### *1.7.2 Tilskudd etter lov om sosial omsorg*

Tilskudd etter lov om sosial omsorg til dekning av levekostnader, anses ikke som skattepliktig inntekt selv om den ytes som regelmessig støtte over en periode. Dette gjelder selv om det er satt som betingelse for å motta sosialhjelp at mottakeren utfører arbeidsoppgaver for kommunen. Det er antatt at tilskudd etter lov om sosial omsorg ikke for noen del reduserer mottakerens fradragberettigede kostnader selv om de er gitt til dekning av slike kostnader, f.eks. dekning av gjeldsrenter på bolig, se FIN i Utv. 1990/1092.

#### *1.7.3 Tilskudd etter lov om kontantstøtte til småbarnsforeldre*

Kontantstøtte etter lov om kontantstøtte til småbarnsforeldre er skattefri.

Kontantstøtte til småbarnsforeldre skal ikke redusere eventuelt foreldrefradrag. Om foreldrefradrag se stikkord «Foreldrefradrag».

#### *1.8 Tilskudd under militærtjeneste*

Om utbetaling av forsørgertillegg mv. til vernepliktige, se stikkord «Militære».

#### *1.9 Betinget tilskudd/lån*

Om behandling av offentlige tilskudd som på visse vilkår skal tilbakebetales, se FIN i Utv. 2000/946.

Betingede lån innebærer at f.eks. SND eller 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 at lånet eventuelt kan ettergis dersom grunnlaget for prosjektet er falt bort eller at prosjektet viser seg å være mislykket. Spørsmål om skatteplikt hos skyldneren (bedriften) for fordel ved hel eller delvis ettergivelse av gjeld, må avgjøres konkret. Se stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

## **2 Tidfesting av inntekt**

I utgangspunktet skal tilskuddet tas til inntekt på det tidspunkt som følger av de vanlige regler, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

Utbetales skattepliktig tilskudd i år før kostnaden er påløpt, kan inntektsligning av tilskuddet utsettes til det senere år kostnaden påløper. Dette vil forekomme f.eks. ved utbetaling av etableringstilskudd og lignende tilskudd til nyetablering. Utbetales investeringstilskudd i år etter at kostpris er tilført saldo må saldogrunnlag og ligningen for det tidligere år endres.

# **Tomt**

*Sktl. § 5-1, § 9-3 (7) og § 14-52. FSFIN § 9-8. Takseringsreglene § 2-1-1 «Faste eiendommer» og § 3-1-2 «Jordbrukseiendommer».*

## **1 Formuen**

### **1.1 Generelt**

Tomter skal formuesbeskattes ut fra antatt salgsverdi.

Er det nedlagt byggeforbud i området, vil dette påvirke verdsettelsen. Om verdsettelse, se Takseringsreglene i gul del bak i boken. Ved verdsettelsen av en nyutskilt, ubebygget tomt, må det tas hensyn til nivået for ligningstakstene for sammenlignbare tomter i kommunen.

Om verdsettelse av rettigheter/bortfestede tomter, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

### **1.2 Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget**

Om økningen av formuesverdi for næringstomt i delingsforetak der det er fastsatt et høyere kapitalavkastningsgrunnlag, se stikkord «Formue» under pkt. 6.2 «Samordning av formuesverdi og kapitalavkastningsgrunnlaget».

## **2 Løpende avkastning**

Inntekt ved utleie av tomt og bortfeste av andre rettigheter tilknyttet tomt, er skattepliktig inntekt. Om festeavgift mv., se stikkord «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 stettevarig bortfestet mot løpende vederlag eller er bortfestet for et begrenset tidsrom.

Om realisasjon av festerett til tomt, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

### **3.2 Hva er realisasjon**

Om hva uttrykket realisasjon omfatter, se stikkord «Realisasjonsbegrepet».

### **3.3 Skatteplikt for gevinst**

Gevinst ved realisasjon av et grunnareal er i utgangspunktet skattepliktig i medhold av sktl. § 5-1 jf. § 5-30 (2). Gevinsten kan likevel være helt eller delvis unntatt fra skatteplikt i medhold av sktl. § 9-3 (2) til (6), såfremt grunnarealet kan karakteriseres som:

- alminnelig gårdsbruk,
- skogbruk,
- boligeiendom eller
- fritidseiendom,

og visse andre vilkår er oppfylt. Dette gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet. Om vilkårene for helt eller delvis unntak fra skatteplikt for slike gevinster, se stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom» og stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbruksseiendom, driftsløsøre mv.».

Faller gevinst ved realisasjon av en fast eiendom ikke inn under noen av unntakene for skatteplikt i sktl. § 9-3 (2) til (6), vil gevinsten alltid være skattepliktig etter hovedregelen i sktl. § 5-1, uavhengig av om arealet kan karakteriseres som tomt eller ikke. På f.eks. boligeiendom vil bare bygning med naturlig arrondert tomt falle inn under unntaksregelen for bolig. Har den realiserende 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.

Selv om gevinsten i utgangspunktet er helt eller delvis unntatt fra skatteplikt etter sktl. § 9-3 (2) til (6), kan gevinsten likevel være skattepliktig i sin helhet som gevinst ved realisasjon av tomt, men bare såfremt begge vilkårene nedenfor er til stede:

- arealet må være skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger, eller for «utnyttelse i industrielt eller annet forretningsmessig øyemed», og
- salgssummen må i vesentlig grad antas å være påvirket av muligheten for slik anvendelse av arealet,

jf. sktl. § 9-3 (7) bokstav a. Denne bestemmelsen fremtrer som utfyllende anvisning til hovedregelen om at gevinst ved realisasjon av tomt alltid er skattepliktig. Sktl. § 9-3 (7) 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 (7). Om forholdet til skjønnsrettens begrunnelse ved erstatningsutmåling, se HRD i Utv. 1983/450.

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 (7). Se HRD i Utv. 1978/480.

Ved vurderingen av om grunnarealer skal anses som tomt etter sktl. § 9-3 (7), 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 og Utv. 1993/263.

### **3.4 Fradrag for tap**

I de tilfeller en gevinst ville vært skattepliktig etter reglene ovenfor, vil tapet være fradragsberettiget.

### **3.5 Realisasjon av del av eiendom**

#### **3.5.1 Jordbruks-/skogbrukseiendom**

Selges f.eks. ubebygget areal fra en jordbruks-/skogbrukseiendom til jordbruks-/skogbrukspris, vil dette gå etter reglene om salg av jordbrukseiendom/skogbrukseiendom, jf. HRD i Utv. 1982/568. For jordbruksdelen gjelder dette ikke når jordbruksvirksomheten er nedlagt, se stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløst mv.», under pkt. 2.2 «Gårdsbruk hvor driften ikke er nedlagt». Reglene om skattefrihet for jord- og skogbrukseiendom 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.

#### **3.5.2 Bolig-/fritidseiendom**

Realiseres ubebygget areal fra en boligeiendom, vil dette være salg av tomt. Gevinsten vil derfor være skattepliktig. Dette gjelder i utgangspunktet uavhengig av hva erververen skal bruke arealet til.

Imidlertid vil ekspropriasjon til veiformål av hagestriper ikke være tomtesalg under forutsetning av at:

- boligeiendommen kunne ha vært solgt skattefritt i sin helhet, og
- erstatningene er utmålt etter reglene om differansetap jf. lov av 6. april 1984 nr. 17 om vederlag ved oreigning av fast eiendom,

jf. URD 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 som er stetsevarig bortfestet mot løpende vederlag eller bortfestet for en tidsbegrenset periode, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom», vil gevinsten alltid være skattepliktig. Dette gjelder selv om den bortfestede tomten ligger på f.eks. en skogbrukseiendom og eventuelt selges sammen med denne.

Om en festers realisasjon av festeretten, se stikkord «Rettigheter i fast eiendom».

#### **3.6.2 Realisasjon av/fra jordbruks- eller skogbrukseiendom**

Gevinst ved realisasjon av grunn fra jordbruks- og/eller skogbrukseiendom, til bruk som hytte-, bolig- eller industritomt, kan bare være skattepliktig som tomtegevinst dersom prisen i vesentlig grad er bestemt av tomtepris, jf. HRD i Utv. 1982/568, eller grunnen ikke er i bruk til jord- /skogbruksvirksomhet, sml. HRD i Utv. 1996/1029. I et tilfelle ble det foretatt gevinstbeskatning ved salg av gårdsbruk til industriformål etter regelen i nåværende sktl. § 9-3 (7). Dette bl.a. fordi 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, se HRD i Utv. 1972/242.

Om betydningen av skjønnsrettens grunnlag for erstatningsutmåling, se HRD i Utv. 1983/450.

### *3.6.3 Realisasjon av en fysisk sett utbygget eiendom, men hvor bebyggelsen ikke er økonomisk eller bruksmessig tilfredstillende*

Gevinst ved realisasjon av boligeiendom, fritidseiendom mv. (med bare naturlig arrondert tomt) som fysisk sett er helt eller delvis bebygget, og som er helt eller delvis skattefri i medhold av sktl. § 9-3 (2) til (4), vil kunne være fullt ut skattepliktig etter sktl. § 9-3 (7) dersom:

- bebyggelsen ikke er økonomisk og bruksmessig tilfredstillende, 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 og
- eventuelle praktiske og formelle vanskeligheter med å få bebygget eiendommen mv.

Se også HRD i Utv. 1978/480, HRD i Utv. 1993/263 og LRD i Utv. 2001/1531.

### *3.6.4 Realisasjon av bebygget eiendom med stor tomt*

I noen tilfeller kan en boligeiendom med fullt tilfredsstillende bebyggelse ha et større grunnareal enn det som utgjør en naturlig arrondert tomt for boligen. Realiseres en slik eiendom under ett vil bare boligen med en naturlig arrondert tomt følge reglene for boligeiendom, se f.eks. HRD i Utv. 1975/87. Gevinsten vedrørende den øvrige del av eiendommen vil være skattepliktig etter hovedregelen i sktl § 5-1. Se HRD i Utv. 1996/1029 og stikkord «Bolig - realisasjon av bolig og fritidseiendom».

I tilfeller der en eiendom realiseres under ett, og arealet ikke er større enn at det utgjør en naturlig arrondert tomt, slik at vilkårene for helt eller delvis skattefritak etter sktl. § 9-3 i utgangspunktet er til stede for hele eiendommen, må det likevel undersøkes om deler av gevinsten kan være skattepliktig i medhold av syvende ledd, bokstav a som tomtegevinst. For å kunne foreta tomtsalgsbeskatning må den ubebygde delen av arealet finnes skikket for bygging av boliger, herunder fritidsboliger, eller for «utnyttelse i industrielt eller annet forretningsmessig øyemed eller lignende». Det må dessuten kunne antas at salgssummen for hele eiendommen er blitt vesentlig større som følge av at tomt(er) kan skilles ut. Dette kan

være tilfelle selv om den aktuelle kjøper akter å beholde eiendommen ubeskåret, idet prisen likevel kan være diktert av hva andre aktører er villige til å gi pga. tomteverdien. Se HRD i Utv. 1975/87, HRD i Utv. 1996/1029.

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 boligbeskatning i sktl. § 9-3 (2), jf. HRD i Utv. 1964/598.

### **3.7 Gevinstberegningen**

Gevinsten settes til differansen mellom utgangsverdi og inngangsverdi for det som er realisert.

Om hva som er utgangsverdi, se stikkord «Utgangsverdi».

Om hva som er inngangsverdi og om eventuelle oppreguleringer fram til 31. desember 1991 i henhold til overgangsreglene, se stikkord «Inngangsverdi».

### **3.8 Tidfesting**

Om tidfesting av gevinst/tap, se stikkordene om tidfesting. Skattepliktig gevinst på grunnareal som er benyttet som driftsmiddel i virksomhet, herunder til jord- og skogbruksformål, kan føres på gevinst- og tapskonto. Eventuelt fradragsberettiget tap skal føres på gevinst- og tapskonto, se for øvrig stikkord «Gevinst- og tapskonto».

### **4 Betinget skattefritak**

Om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon, se stikkord «Betinget skattefritak - ufrivillig realisasjon». Om betinget skattefritak ved makeskifte, se stikkord «Betinget skattefritak – makeskifte».

### **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 stikkord «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 stikkord «Skattestedet».

Formue som består i krav på vederlag for salg av tomt, er ikke stedbundet til kommunen hvor tomten ligger. Det er heller ikke renter av slikt krav.

## **Trygdeytelser**

*Sktl. § 5-10 bokstav c, § 5-15 (1) bokstav b og h nr. 2, § 5-42 og § 5-43 (1) bokstav d, e, g og (2).*

### **1 Skatteplikt for utbetalinger fra folketrygden**

#### **1.1 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.

### **1.2 Skattefrie ytelser**

Følgende ytelser etter lov om folketrygd er skattefrie for mottakeren:

- stønad ved helsetjenester etter ftrl. kapittel 5
- grunnstønad og hjelpestønad etter ftrl. kapittel 6
- gravferdsstønad etter ftrl. § 7-2
- stønad til bedring av funksjonsevnen i arbeidslivet etter ftrl. § 10-5, jf. ftrl. § 10-7
- attføringsstønad etter ftrl. § 11-8 (Attføringspenger etter ftrl. § 11-9 er derimot skattepliktig)
- engangsstønad ved fødsel etter ftrl. § 14-12
- engangsstønad ved adopsjon etter ftrl. § 14-20
- 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,
- menerstatning ved yrkesskade etter ftrl. § 13-17,
- dagpenger under arbeidsledighet til sjømenn i utenriksfart som utbetales fra utbetalingssteder i utlandet (§ 7, 2. ledd i forskrift av 28. februar 1975).

Følgende ytelser etter lov av 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak til å fremme sysselsetting kap. III er også skattefrie:

- tilskudd under opplæring med sikte på høvelig arbeid
- tilskudd i forbindelse med yrkesrettet attføring.

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 (1) d eller g med ytelse som nevnt i lov om samordning av pensjons- og trygdeytelser, skal ikke medføre reduksjon av den skattefrie delen.

### **1.3 Pensjoner til utenlandsboende**

Om pensjoner til utenlandsboende, se stikkordene «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» og «Utland - allment om skatteavtaler».

### **1.4 Etterbetaling av pensjoner**

Om etterbetaling av pensjoner, se stikkord «Etterbetaling av pensjon, trygdeytelser eller lønn».

### **1.5 Tilbakebetaling mv. av trygdeytelse**

Ved tilbakebetaling av pensjons- eller trygdeytelser i samme år som utbetalingen, skal ligningen baseres på den lønns- og trekkoppgave trygdekontoret sender. Det blir der tatt hensyn til de korreksjoner tilbakebetalingen medfører både for inntekt og trekk.

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 trygdekontoret skal sende melding til ligningskontoret, 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, vil trygdemyndighetenes tilbakebetalingskrav normalt reduseres med et beløp som svarer til den merskatt (inklusive trygdeavgift) som skyldes at den feilaktig utbetalte trygdeytelsen er blitt tatt med til beskatning. Tilbakebetalingen skal derfor ikke gis virkning for ligningen, hverken i utbetalingsåret eller tilbakebetalingsåret. Trygdekontoret må i tilfelle ta kontakt med ligningskontoret for å få beregnet den merskatten som refererer seg til den ytelsen som er for meget utbetalt. Se for øvrig stikkord «Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.».

## Ugildhet (inhabilitet)

*Lignl. § 3-8.*

### 1 Generelt

En tjenestemann eller valgt, oppnevnt eller engasjert person er 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 kontor er ugild. Tjenestemannen kan likevel forberede en avgjørelse
- han har deltatt i tidligere avgjørelse i saken som medlem av lavere nemnd. Han kan likevel forberede saken som tjenestemann i ligningsforvaltningen.
- andre særegne forhold foreligger som er egnet til å svekke tilliten til hans upartiskhet, f.eks. samboerskap økonomisk avhengighetsforhold, sterk personlig tilknytnings- eller motsetningsforhold mv. Et påstått motsetningsforhold mellom skattyteren og en ligningsfunksjonær på grunn av ligningsbehandlingen, vil normalt ikke medføre inhabilitet. For samboere må det vurderes om ugildheten også omfatter samboers særkullsbarn og andre nære slektninger.

Det som er sagt 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. 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 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. 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 (mer) er ugild(e). Medlemmet kan være til stede når det redegjøres for de særlige forhold som reiser habilitetsspørsmålet. 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 om habilitetsspørsmålet. 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 avgjørelsesmyndighet innen ligningsforvaltningen. Kommer det til rettssak hvor ugildhetsspørsmål reises, vil ikke vedkommende tjenestemanns/nemnds standpunkt være avgjørende.

### ***2.1 Spesielt om ligningssjefen***

Under saksforberedelsen plikter ligningssjefen selv å avgjøre om han er ugild. Er ligningssjefen ugild er hele kontoret ugild, men det kan likevel forberede saken. Det må oppnevnes en setteligningssjef som avgjør saken under ordinær ligning. Oppnevningen foretas av fylkesskattekontoret. (For Oslo; Skattedirektoratet) Endringssak avgjøres av den aktuelle nemnd, eventuelt setteligningssjef for saker som er delegert.

## **Ulovlige inntekter, fradrag for bestikkelser mv.**

*Sktl. § 6-22.*

### **1 Generelt**

#### ***1.1 Inntekt for mottakeren***

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 innvinnings ved ordinær handelsvirksomhet eller transportvirksomhet, hvor man har overtrådt lukningsvedtekter, prisforskrifter, skjenkebestemmelser eller toll-lovgivningen.

Når det gjelder virksomhet hvor inntekten mer umiddelbart refererer seg til straffbare forhold vil en befinne seg i et grenseområde. Som et utgangspunkt vil imidlertid også slike inntekter kunne beskattes så lenge de innvinnings som ledd i en ellers lovlig virksomhet. Som eksempel på slike inntekter kan nevnes omsetning av stjalne varer (heleri) i en ellers ordinær handelsvirksomhet. 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.

### ***1.2 Fradrag for yteren***

Det gis 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.

Motyelsen 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. Motytelsen kan være urettmessig både i forhold til den som motyteren opptrer på vegne av og i forhold til andre, f.eks. forretningsforbindelser.

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 eller etter ytelsen.

Se også LRD i Utv. 1999/42.

## **2 Tilbakebetaling/inndragning**

### ***2.1 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 i Utv. 1984/52).

### ***2.2 Inndragning av gjenstand anvendt til straffbar handling***

Etter 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 fradragberettiget, hverken som driftskostnad eller som tap i næringsvirksomhet. Ved inndragning av avskrivbart driftsmiddel må det påses at driftsmidlets nedskrevne verdi tas ut av saldoen uten at den kommer til fradrag i inntekten, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» og stikkord «Driftsmiddel - avskrivning utenom saldoreglene».

## **3 Straffegebyr og bøter**

Om straffegebyr og bøter, se stikkord «Bot, gebyr mv.».

# Underholdsbidrag

- *Sktl. § 4-2 (1) bokstav c, § 4-3 bokstav c, § 5-42, § 6-41, § 14-3 (1) og § 15-4 (4)*
- *Forskrift av 7. mars 1996 nr. 260 om plikt til å gi oppgaver over innbetalinger av underholdsbidrag mv. (lignl.)*

## 1 Generelt

Under dette stikkordet behandles ikke regelmessige betalinger som er vederlag for en motytelse, f.eks. pensjon, føderåd o.l. ved kjøp av fast eiendom mv.

Betalt bidragsbeløp hos yteren behøver ikke å korrespondere med mottatt beløp hos mottakeren når bidraget er trukket hos arbeidsgiver eller forskottet gjennom bidragsfogden.

## 2 Formue

Krav på fremtidig underholdsbidrag som ikke er forfalt til betaling, er ikke skattepliktig formue for mottakeren eller fradragsberettiget gjeld for yteren.

## 3 Mottatt bidrag

### 3.1 Hovedregel

Underholdsbidrag er som hovedregel skattepliktig inntekt for mottakeren. 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 år samlivet opphører krever klasse 2 for ektefelle i stedet for fradrag for bidrag (gjelder bidrag til ektefellen).

Om delt daglig omsorg etter separasjons-/skilsmisseåret, se nedenfor.

Bidragsforskudd utbetalt av det offentlige etter lov av 17. februar 1989 nr. 2 er skattepliktig.

### 3.2 Konkursbo

Underholdsbidrag fra konkursbo er skattepliktig.

### 3.3 Unntak

Bidrag skattlegges f.eks. ikke når det ytes (men kan etter omstendighetene være arveavgiftspliktig):

- til ektefelle og barn i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd
- til separert/fraskilt ektefelle med barn etter den dag de eventuelt har flyttet sammen igjen
- til samboer og til vedkommendes barn enten det er felles 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, når det ikke er vederlag for motytelse
- som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avløsning av, regelmessig bidrag

- fra bidragsyter bosatt i et annet nordisk land til mottaker i Norge i følgende tilfelle, jf. art 18 nr. 2 i den nordiske skatteavtalen av 1996:
  - fra Danmark: bidrag til barn inntil et visst beløp (for 2002 er dette beløpet DKK 11 280)
  - fra Finland: bidrag til ektefelle i form av engangsbeløp og bidrag til barn
  - fra Island: bidrag til barn og ektefelle inntil visse beløp
  - fra Sverige: bidrag til barn
- til mottaker bosatt i Norge når det ikke gis fradrag for bidraget i det avtaleland bidragsyteren er bosatt i, og forholdet ikke har vært regulert direkte i skatteavtalen mellom de to land og at avtalen for øvrig søker å hindre dobbeltbeskatning, se FIN i Utv. 1984/50. Dette vil f.eks. være tilfelle når bidrag ytes:
  - til barn fra bidragsyter bosatt i USA
  - til fraskilt ektefelle når bidragsyter er bosatt i Tyskland.

Har Norge ikke inngått skatteavtale med det land yteren bor i, er bidraget skattepliktig i Norge, uavhengig av om bidragsyteren får fradrag for bidraget.

## **4 Betalt bidrag**

### **4.1 Hovedregel**

#### *4.1.1 Generelt*

Det gis som hovedregel inntektsfradrag for regelmessig understøttelse som skattyteren er forpliktet til å yte etter lov eller avtale og som regnes som inntekt for mottakeren.

Fradragsretten omfatter også særtilskudd etter lov av 8. april 1981 nr. 7 § 52, 2. ledd (barneloven), f.eks. tilskudd til konfirmasjon. Det er fradragsrett selv om bidragsyteren betaler misligholdt bidrag (bidragsgjeld), påløpt som regelmessig understøttelse, på et senere tidspunkt.

De vanligste tilfeller hvor det skal gis fradrag vil være når bidraget er gitt til:

- ektefelle ved skilsmisse eller formell/faktisk separasjon
- barn som den andre ektefelle etter separasjon/skilsmisse har den daglige omsorg for og som skattyter har plikt til å underholde etter barneloven av 8. april 1981 nr. 7 § 53
- barn utenfor ekteskap som ikke bor sammen med skattyteren og som skattyter har plikt til å underholde etter barneloven.

Som hovedregel har skattyter ikke underholdsplikt etter barneloven av 8. april 1981 nr. 7 § 53 for barn over 18 år. Dette gjelder likevel ikke dersom barnet fortsetter med slik skolegang som må regnes som vanlig, f.eks. videregående skole og yrkesskoleutdanning, sml URD i Utv. 1981/561.

#### *4.1.2 Refusjon av fosterhjemskostnader*

I de tilfeller hvor barnets foreldre helt eller delvis er pålagt å refundere kommunens ytelser til fosterhjemmet, er det fradragsrett for foreldrenes refusjon av fosterhjemskostnader.

#### *4.1.3 Oppgaveplikt*

Trygdeetatens innkrevningssentral og Statens Innkrevningssentral skal levere oppgaver for hver bidragspliktige som har betalt bidrag via disse institusjoner. Oppgaven skal bl.a. gi opplysninger over bidrag som er tidfestet i inntektsåret og eventuell gjeld eller tilgodehavende per 1. januar i året etter inntektsåret.

#### *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.

#### *4.1.5 Bidrag til berettigede bosatt i utlandet, dokumentasjon*

Når mottakeren er bosatt i utlandet bør det forlanges dokumentasjon som viser at det foreligger bidragsplikt og at beløpene er betalt.

Følgende retningslinjer gjelder i utgangspunktet alle som krever fradrag for underholdsbidrag til personer bosatt i et annet land.

For ektefelle (separert eller fraskilt) bør man normalt kreve attest fra offentlig myndighet om at det foreligger samlivsbrudd, og når samlivet opphørte. For barn bør det kreves fødselsattest, og bekreftelse på at det er skattyterens barn. Det kan eventuelt kreves at attestene er oversatt til norsk av autorisert translatør, ambassade o.l.. (Dette gjelder ikke de nordiske språk, herunder islandsk og finsk).

Fradragskravet bør dokumenteres ved originaldokumenter som viser at beløpet faktisk er overført til ektefelle og/eller barn. Innen enkelte kulturer er det uvanlig at kvinner opptrer på egenhånd i økonomisk henseende. Man kan da godta at overføringen skjer til en representant for henne dersom de øvrige konkrete omstendigheter tyder på at det dreier seg om overføring til understøttelse.

Ved overføring via bank må banken bekrefte at beløpet er hevet i utlandet. Sjekker eller remisser som skattyter selv har kjøpt kan ikke uten videre godtas. I noen tilfeller er bankoverføring el. med kvittering umulig, eller svært uhensiktsmessig for mottakerne. Annen sannsynliggjøring av overført beløp vil da kunne godtas.

Noen bidragspliktige kan ha status som flyktninger, hvilket kan attesteres av Statens Flyktningesekretariat. 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 tilfelle skulle foreligge andre særlige forhold, vil fradrag kunne gis i henhold til det, selv om ikke alle dokumentasjonskrav er oppfylt.

#### **4.2 Unntak**

Fradrag kan f.eks. ikke gis for bidrag:

- til ektefelle og barn i tilfeller hvor det ikke foreligger samlivsbrudd. (Flytter separerte ektefeller sammen i inntektsåret, er det fradragsrett for underholdsbidrag frem til det tidspunkt de flytter sammen.)
- til ektefelle for det år samlivet opphørte, dersom skattyteren velger å bli lignet i klasse 2 i stedet for klasse 1. (Det kan likevel gis fradrag for bidrag til barn.)
- til separert/fraskilt ektefelle med barn regnet fra det tidspunkt de eventuelt har flyttet sammen igjen
- til samboer og til vedkommendes barn, enten det er felles 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, når det ikke er vederlag for motytelse, det blir i tilfelle spørsmål om særfradrag
- til barn som foreldre etter barneloven § 53 ikke plikter å underholde, f.eks. kontraktmessig bidrag til voksne barn, se URD i Utv. 1981/561
- til fjernadopterte barn eller
- som engangsbeløp i stedet for, i tillegg til eller til avløsning av regelmessige bidrag.

#### **4.3 Delt daglig omsorg**

Når omsorgen er delt, vil den som blir innrømmet klasse 2 som enslig forsørger for ett år, ikke for samme år kunne kreve fradrag for underholdsbidrag for dette barnet. I så fall vil bidraget heller ikke være skattepliktig inntekt for mottakeren. Det kan likevel kreves fradrag for betaling av bidragsgjeld som gjelder tidligere år, når vilkårene for øvrig er oppfylt. Om separasjons-/skilsmisseåret, se ovenfor. Se ellers stikkord «Klassefastsettelse» og stikkord «Forsørgerfradrag».

Har ektefellene eneomsorgen for hvert sitt barn, vil hver av ektefellene kunne få fradrag for betalt underholdsbidrag til det barn den annen ektefelle har omsorg for.

#### **4.4 Endret daglig omsorg (når denne ikke har vært delt)**

Har bare en av foreldrene den daglige omsorgen og denne overføres i løpet av året, kan bidrag som er betalt mens den andre har omsorgen for barnet kreves fradratt i inntekten. Dette gjelder selv om skattyter får klasse 2 som enslig forsørger for barnet.

#### **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 og ikke som underholdsbidrag. Utgiftene er ikke fradragsberettiget.

#### **6 Minstefradrag**

Mottatt underholdsbidrag regnes med i grunnlaget for minstefradrag etter samme regler som for pensjon, jf. «Minstefradrag».

Det skal gis særskilt minstefradrag for hver av de bidragsberettigede mottakerne, far/mor og barn. Er bidraget betalt under ett for far/mor og barn, må beløpet fordeles. Normalt må det regnes med at bidrag til barn ytes til barnet er fylt 18 år, i noen tilfeller lengre. Det må påses at minstefradrag i slike tilfelle beregnes særskilt for hvert barn.

Det skal beregnes særskilt minstefradrag og særskilt inntektsfradrag i underholdsbidrag til barn. Fradraget kommer i tillegg til det minstefradraget som kan kreves i barnets eventuelle arbeidsinntekt. Se stikkordene «Minstefradrag» og «Barn og ungdom».

#### **7 Barn som mottar bidrag**

Om ligning av barn som mottar bidrag, se stikkord «Barn og ungdom».

#### **8 Tidfesting**

Underholdsbidrag skattlegges det år det mottas.

Fradrag gis det året bidraget er betalt.

#### **9 Skattested**



Underholdsbidrag skattlegges i bostedskommunen til mottaker.

### **10 Stedet for fradrag**

Ved skatteplikt til flere kommuner er underholdsbidrag fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

## **Underskudd**

*Sktl. § 6-3, § 6-90(1) bokstav b og (5), § 14-6 og § 14-7.*

### **1 Generelt**

Reglene nedenfor om underskudd gjelder alminnelig inntekt. Om fradrag for underskudd i personinntekt (negativ personinntekt), se stikkordene om personinntekt.

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,
- tidligere år, ved tilbakeføring av underskudd.

### **2 Rekkefølge ved avregning av underskudd**

#### **2.1 Generelt**

Avregning av underskudd foretas i denne rekkefølge for personlige skattytere og dødsbo:

- først overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i samme kommune
- deretter overføring mot eventuell annen egen inntekt i samme år i andre kommuner (som fordelingsfradrag)
- deretter overføring mot ektefellens inntekt i samme år (ved inntekt i flere kommuner som fordelingsfradrag)
- deretter fremføring av udekket del til avregning mot egen inntekt senere år (som fordelingsfradrag) og
- deretter fremføring av eventuell rest udekket del mot inntekt hos ektefelle senere år (som fordelingsfradrag).

Om fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

#### **2.2 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:

- først årets underskudd i skogbruk, eventuelt etter gjennomsnittsligning, se stikkord «Skogbruk»
- deretter underskudd i opphørt næringsvirksomhet
- deretter årets underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk. Om begrensning se stikkord «Jordbruk - allment»
- deretter andre overførbare underskudd i året utenom underskudd i skogbruk og underskudd på drift av våningshus i jordbruket

- deretter fremførbart underskudd fra tidligere år på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment»
- deretter alle andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

### **3 Årets underskudd**

#### **3.1 Utgangspunkt**

Når skattyteren i inntektsåret har fradragsberettiget underskudd kan det kreves fradrag for underskuddet i skattyterens øvrige inntekt samme år. Dette gjelder selv om underskudd og inntekt er i forskjellige kommuner. Om hvem underskuddet kan føres til fradrag hos, se nedenfor.

#### **3.2 Hvilke underskudd kan overføres**

##### **3.2.1 Generelt**

I utgangspunktet kan skattyteren kreve fradrag for ethvert underskudd eller tap oppstått samme år. Det er ingen betingelse at underskuddet eller tapet er oppstått i næringsvirksomhet, men tapet må være fradragsberettiget eller underskuddet må skyldes fradragsberettigede kostnader. Underskudd er ikke fradragsberettiget når aktiviteten det har oppstått i, ikke har økonomisk formål, f.eks. hobby, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

##### **3.2.2 Utland**

Underskudd i utlandet kommer til fradrag i Norge i den utstrekning underskuddet er fradragsberettiget etter norsk intern rett og eventuell inntekt kunne skattlegges i Norge iht. skatteavtalen.

Når det i overenskomst med fremmed stat er bestemt at inntekt eller gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge (fordelingsmetoden), kommer tilhørende underskudd eller tilsvarende tap ikke for noen del til fradrag ved ligning av inntekt her i landet.

Om adgang til fradrag for andel av underskudd i aksjeselskap mv. i lavskatteland (NOKUS) og begrensninger i fradragsretten, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

#### **3.3 Begrensning i retten til underskuddsoverføring**

##### **3.3.1 Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk**

Om begrensning i overføringsretten for underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment».

##### **3.3.2 Underskudd i kommandittselskap**

Om begrensning i retten til å overføre underskudd på kommandittandel til fradrag i annen inntekt, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

#### **3.4 Flere kommuner**

For personlige skattytere og dødsbo, skal underskudd oppstått i inntektsåret først trekkes fra i andre inntekter skattyteren har i samme kommune. Udekket underskudd i en kommune samt underskudd fremført fra tidligere år er et fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

Om fordeling av underskudd i selskap/sameie deltakerlignet etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Fordeling av underskudd er ikke aktuelt for etterskuddspliktige skattytere.

## **4 Fastsettelse av underskudd til fremføring**

### **4.1 Generelt**

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 år, med de begrensninger som følger nedenfor. Om fastsetting av årets underskudd i aksjeselskap som har mottatt aksjonærbidrag, se stikkord «Aksjonærbidrag».

Underskuddet til fremføring skal fastsettes for det år underskuddet er oppstått. Har skattyter ikke levert selvangivelse og f.eks. fått inntekten fastsatt til null, vil det ikke være noe underskudd til fremføring for dette inntektsåret. Hvis skattyteren sannsynliggjør at det reelt sett har vært et underskudd dette året, blir det spørsmål om den tidligere fastsettelsen skal endres. Dette må eventuelt tas opp etter reglene om endringssak for underskuddsåret.

Underskuddet må fastsettes særskilt for:

- underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, og
- andre underskudd, se URD i Utv. 1974/437.

Om fastsettelse og fremføring av underskudd i kommandittselskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

Følgende fradrag kan ikke bringe alminnelig inntekt under null eller øke et underskudd til fremføring:

- alle særfradrag etter sktl. § 6-80 til § 6-84
- konsernbidrag, jf. stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern»
- aksjonærbidrag, jf. stikkord «Aksjonærbidrag»
- foreldrefradrag, jf. sktl. § 6-3 (4) og stikkord «Foreldrefradrag».

### **4.2 Opphør av næringsvirksomhet**

Er det ved opphør av næringsvirksomhet et samlet underskudd i opphørsåret, må underskuddet fastsettes særskilt for den opphørte næringsvirksomheten og eventuelt for annet fremførbart underskudd. Om tilbakeføring av underskudd i den opphørte næringsvirksomheten, se nedenfor.

I forbindelse med opphør av næringsvirksomhet må eventuelt tidligere års underskudd splittes i underskudd i opphørt næringsvirksomhet og eventuelt fremførbart underskudd utenfor opphørt næringsvirksomhet.

## **5 Fremføring av underskudd**

### **5.1 Hovedregel**

#### **5.1.1 Generelt**

Underskudd oppstått ved ligningen i et tidligere år kan fremføres mot positiv alminnelig inntekt i senere inntektsår hos samme skattyter og/eller ektefelle. Med positiv inntekt menes her alminnelig inntekt etter fradrag for alle årets overførbare underskudd, men før særfradrag etter sktl. §§ 6-80 til 6-84. Om begrensninger og bortfall av retten til fremføring, se nedenfor.

Om fremføring av skattefradrag for godtgjørelse for aksjeutbytte, se stikkord «Aksjer - utbytte».

#### *5.1.2 Konsernbidrag*

For det mottakende aksjeselskap kan underskudd fremføres til fradrag også mot den del av inntekt som består av mottatt konsernbidrag.

For det aksjeselskap som yter konsernbidrag skal tidligere års underskudd komme til fradrag før fradrag for konsernbidrag.

#### *5.1.3 Aksjonærbidrag*

Om avregning av aksjonærbidrag for det mottakende selskap, se stikkord «Aksjonærbidrag».

Aksjonærbidrag kan bare fradras innenfor rammen av yterens positive alminnelige inntekt, etter bl.a. fremføring av tidligere års underskudd, og kan således ikke gi rett til underskudd til fremføring, jf. også stikkord «Aksjonærbidrag».

#### *5.1.4 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.

### **5.2 Flere kommuner**

For personlige skattytere og dødsbo, er fremført underskudd et fordelingsfradrag, se stikkord «Fordelingsfradrag».

### **5.3 Når fradrag skal gis**

Formelt er det skattyteren som skal kreve fradrag for tidligere års underskudd.

Ligningskontoret bør imidlertid gi slikt fradrag uoppfordret når det er oppmerksom på det.

Underskuddet fremføres mot alminnelig inntekt det første år og så langt denne er positiv. Om alminnelig inntekt, se stikkord «Alminnelig inntekt - allment». Det er ikke adgang til å utsette fradraget til et senere år, 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 underskudd, bortfaller adgangen til å fremføre denne del av underskuddet til fradrag i senere års inntekt.

Dersom inntekten ikke er stor nok til å dekke underskuddet, skal restunderskuddet komme til fradrag i neste års positive inntekt. Det eldste fremførbare underskudd av samme art skal komme til fradrag før det kan gis fradrag for det nest eldste osv.

### **5.4 Rekkefølge for fremføring av underskudd**

Har skattyteren flere arter fremførbare underskudd, skal fremføringen foretas i følgende rekkefølge, men bare i den utstrekning begrensingsreglene gir anledning til fremføring:

- fremførbart underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment»
- deretter alle andre fremførbare underskudd fra tidligere år.

Det eldste fremførbare underskudd skal fremføres før senere underskudd uansett art.

Fremførbart underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk, kan likevel alltid komme til fradrag før annet fremførbart underskudd som er eldre.

## **6 Begrensning/bortfall av retten til underskuddsfremføring**

### **6.1 Tidsbegrensning**

Til inntektsåret 2002 kan det ikke fremføres underskudd fra inntektsåret 1991 eller tidligere år.

### **6.2 Underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk**

Om begrensning i fremføringsretten for underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment».

### **6.3 Skogbruk**

Om begrensning av fremføringsretten for underskudd fra skogbruk, se nedenfor.

### **6.4 Spesielt om underskudd i kommandittselskap**

Om tidligere års underskudd i kommandittselskap som ikke er kommet til fradrag i kommandittistens øvrige inntekt pga. fradragsrammen, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - fradragsrammen for kommandittister og stille deltakere».

### **6.5 Utland**

Om underskudd i utlandet, se ovenfor.

### **6.6 Opphør av næringsvirksomhet**

#### **6.6.1 Generelt**

Adgangen til å kreve fradrag for tidligere års underskudd i næringsvirksomhet i inntekt i år etter opphørsåret, faller alltid bort når skattyteren nedlegger eller på annen måte opphører med næringsvirksomhet, herunder når han overdrar hele næringsvirksomheten eller hele sin andel av deltakerlignet selskap til andre. Om tilbakeføring av underskudd i disse tilfeller, se nedenfor under avsnittet pkt. 7 «Tilbakeføring av underskudd».

Regelen om bortfall av fremføringsadgangen for underskudd gjelder også for selskaper, herunder aksjeselskap og deltakerlignet selskap, som opphører med næringsvirksomheten selv om selskapet anses å bestå etter opphøret.

Fremføring av underskudd som er oppstått i Norge er imidlertid ikke avskåret for selskaper som for en periode ikke driver næringsvirksomhet i Norge dersom næringsvirksomheten i denne mellomliggende perioden fortsatt drives utenlands, se HRD i Utv. 1998/1.

#### **6.6.2 Når anses næringsvirksomheten for å være opphørt**

En næringsvirksomhet anses ikke opphørt ved omdannelse av enmannsforetak til deltakerlignet selskap hvor skattyteren er deltaker. Når et deltakerlignet selskap oppløses, vil forutsetningene for å fremføre underskudd fra deltakelsen normalt være brutt fordi næringsvirksomheten vil være opphørt eller overført til andre. Dette gjelder imidlertid ikke underskudd på deltakers andel når deltakeren selv viderefører den samme næringsvirksomheten i enmannsforetak. Om oppløsning se «Deltakerlignet selskap mv. - oppløsning». Næringsvirksomheten i et oppløst deltakerlignet selskap er heller ikke opphørt eller overdratt til andre når alle selskapsandelene eies av to aksjeselskaper som gjennomfører en skattemessig fusjon og driver næringsvirksomheten videre gjennom det fusjonerte selskap. Se FIN i Utv. 1996/399.

Ved konkurs vil næringen normalt anses opphørt, se nedenfor under pkt. 6.8 «Konkurs».

Om fremførbart underskudd ved omdanning til aksjeselskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

Næringsvirksomhet anses ikke opphørt dersom skattyteren slutter å drive en del av en sammenhengende næringsvirksomhet. En skattyter kan imidlertid drive flere atskilte næringsvirksomheter. Opphører skattyteren å drive en av disse, vil adgangen til å kreve fradrag for underskudd fra den opphørte næringsvirksomheten bortfalle, se HRD i Utv. 2000/1530. Det vil derimot kunne kreves fremføring av underskudd oppstått i den næringsvirksomhet som ikke er opphørt.

Flytting av en næringsvirksomhet medfører ikke automatisk at næringsvirksomheten opphører. Om skillet mellom ny næringsvirksomhet og fortsettelse av eldre næringsvirksomhet, se stikkord «Aksjonærbidrag» under pkt. 3.5.6 «Ny virksomhet, momenter» og LRD i Utv. 2001/73.

Se for øvrig stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

#### *6.6.3 Begrepet underskudd i næringsvirksomhet*

Med underskudd i næringsvirksomhet forstås det negative driftsresultat fastsatt i overensstemmelse med skattelovens regler og etter at gjeldsrenter som gjelder næringsvirksomheten er kostnadsført. Dette innebærer at den del av underskuddet som skyldes næringsvirksomhetens gjeldsrenter heller ikke kan fremføres når næringsvirksomheten opphører.

Hvor skattyter driver flere næringsvirksomheter og/eller har lånefinansiert private eiendeler, skal kostnadene, herunder gjeldsrenter, fordeles i samsvar med hvor de er pådratt. Gjeldsrentene blir således å fordele på grunnlag av en sannsynliggjøring av i hvilken utstrekning de er pådratt i forbindelse med låneopptak til finansiering av den opphørte næringsvirksomhet eller til andre formål, se FIN i Utv. 1987/663.

#### *6.6.4 Underskudd i opphørt næringsvirksomhet og andre underskudd samme år*

Har en skattyter underskudd i en næringsvirksomhet som er opphørt og i en annen næringsvirksomhet som ikke er opphørt, og årets inntekt for øvrig ikke er tilstrekkelig til å dekke begge underskuddene, skal underskuddet i den opphørte næringsvirksomhet dekkes først.

Når det samme år både er underskudd i skogbruk og i opphørt næringsvirksomhet, skal skogbruksunderskuddet dekkes først.

Inntekten i samtlige kommuner ses under ett.

#### *6.6.5 Tidligere års underskudd*

Tidligere års underskudd i den opphørte næringsvirksomhet kan overføres til fradrag i all inntekt i opphørsåret, men kan ikke fremføres mot senere års inntekt.

Andre fremførbare underskudd fra tidligere år utenom den opphørte næringsvirksomheten, kan fortsatt fremføres. Om opphør i forbindelse med konkurs, se nedenfor.

### **6.7 Gjeldsforhandling/underhåndsakkord**

#### *6.7.1 Generelt*

Når gjeldsforhandling er åpnet (etter lov om gjeldsforhandling og konkurs av 8. juni 1984 nr. 58) eller når en eller flere av kreditorene helt eller delvis ettergir gjeld (også betinget ettergivelse av gjeld, se «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.» under pkt. 2.2 «Enkeltkreditor») kan underskudd for vedkommende inntektsår og tidligere år bare kreves fratrukket for den del som overstiger det ettergitte gjeldsbeløpet, dvs. at de samlede fremførbare underskudd i 10-års perioden skal reduseres med det beløp som er ettergitt.

Om at konvertering av fordring til aksjekapital ikke ble likestilt med gjeldsettergivelse for selskapet, se HRD i Utv. 2001/1474.

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. interessefelleskap.

Ved bortfall av fremføringsretten anses de eldste underskudd å falle bort først. Det gis ikke fradrag for den bortfalte del av underskuddet, selv om skattyteren senere betaler den ettergitte gjelden.

#### *6.7.2 Deltakerlignet selskap*

Gjeldsforhandling/underhåndsakkord i et selskap som deltakerlignes etter nettometoden, 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). Beløpet for den ettergitte gjeld 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 selskap, 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.

#### *6.7.3 Ektefeller*

Ettergivelse av gjeld som bare den ene ektefellen hefter for, reduserer vedkommendes fremførbare underskudd. Den andre ektefellens underskudd blir ikke påvirket.

#### *6.7.4 Rekkefølge for bortfall*

Er skattyterens underskudd delt opp i underskudd som går etter forskjellige regler, f.eks. underskudd ved drift av våningshus på gårdsbruk, skal alle typer underskudd fra de(t) eldste år i 10-års perioden falle bort først. Blir det derved et år hvor noe av underskuddet faller bort, men ikke alt, skal underskuddet falle bort i følgende rekkefølge:

- først fremførbart underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment»
- deretter alle andre fremførbare underskudd, med mindre skattyter velger noe annet. Skattyters valg er bindende for senere inntektsår.

#### *6.7.5 Hvilke år begrensningsen gjelder*

Fremførbart underskudd fra inntektsår forut for det år 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 før fremføringen, 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.

## **6.8 Konkurs**

### **6.8.1 Generelt**

Underskudd hos konkursdebitor behandles forskjellig etter som underskuddet er oppstått:

- i næringsvirksomhet som opphører for konkursdebitor, vanligvis ved at næringsvirksomheten trekkes inn i konkursboet eller
- utenom næringsvirksomhet eller i næringsvirksomhet som konkursdebitor fortsetter å drive.

### **6.8.2 Underskudd i opphørt næringsvirksomhet**

Underskudd i næringsvirksomhet som trekkes inn i boet og opphører ved konkurs, kan ikke fremføres, men kan overføres til fradrag i inntekt samme år og/eller tilbakeføres. Opphør av retten til fremføring gjelder selv om gjeld meldt i konkursboet betales av konkursdebitor etter at boet er sluttet. Om fastsettelsen av underskuddet i næringsvirksomheten, se ovenfor.

### **6.8.3 Annet underskudd**

Underskudd oppstått i det år konkurs åpnes eller i tidligere år enten utenfor næringsvirksomhet eller i næringsvirksomhet som konkursdebitor fortsetter å drive, kan fremføres helt eller delvis på de vilkår som er nevnt nedenfor.

I den utstrekning konkursdebitor betaler gjeld (inklusive renter frem til konkursåpningen) etter bobehandlingens avslutning, gir dette rett til fremføring av den del av fremførbart underskudd som ikke refererer seg til opphørt næringsvirksomhet når:

- gjelden var oppstått i det år konkursen åpnet eller i tidligere år
- gjelden var 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) var udekket da bobehandlingen var avsluttet.

Fremføringsretten for underskuddet i det år konkurs åpnes eller tidligere år, er begrenset til det beløp 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.



Betaling og fremføringen må foretas innen den vanlige frist på 10 år etter det inntektsår underskuddet oppstod.

Den begrensede fremføringsretten gjelder uavhengig av om konkursdebitor betaler gjelden frivillig eller det skjer ved tvangsinn drivelse, f.eks. ved realisasjon av panterettigheter. Betaling av gjeld som gjaldt næringsvirksomhet som opphørte ved konkursen gir rett til å fremføre tilsvarende beløp av eventuelle andre underskudd som ikke skriver seg fra den opphørte næringsvirksomhet. Den gjelder også for betaling av gjeld til utenlandske kreditorer. Er gjelden i utenlandsk valuta skal betalingen omregnes til norske kroner etter kursen på betalingstidspunktet.

Det er uten betydning om betaling av den udekkede gjeld 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 ovenfor den opprinnelige kreditor. Den senere overtagers krav anses å være den samme gjelden som den opprinnelige.

Det godtas at gjelden 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, selv om ettergivelsen har gavehensikt.

Gjeld som dekkes av garantist anses dekket av konkursdebitor først når han betaler garantisten.

Fradrag for fremført underskudd skal gis i det år slik gjeld betales. Fradraget gis bare med det beløp som anses betalt av gjeld som fyller vilkårene og innen rammen av det underskudd som gjenstår til fremføring. Er det ikke tilstrekkelig inntekt vedkommende år, gis fradraget for det overskytende i de(t) første år det er dekning for underskuddet, men ikke utover 10 år fra det inntektsår vedkommende underskudd oppsto.

#### *6.8.4 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 selskap, 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 gjeld i selskapet vil vedkommende ha fremføringsretten i behold for underskudd som ikke er oppstått i næringsvirksomhet som opphører ved konkursen.

#### *6.8.5 Ektefeller*

Konkurs bare hos den ene ektefelle påvirker ikke fremføringsretten for underskudd oppstått hos den annen ektefelle.

#### *6.8.6 Rekkefølge ved fremføring*

Betaling av gjeld anses å dekke de eldste års underskudd først. Innenfor et år anses betalingen først å dekke underskudd som ikke har noen begrensninger i fremføringsadgangen knyttet til erverv, deretter underskudd på drift av våningshus på gårdsbruk, se stikkord «Jordbruk - allment».

Skattyteren kan velge en annen rekkefølge hvert enkelt år uavhengig av rekkefølgen tidligere år.

#### *6.8.7 Hvilke år begrensningen i fremføringsretten gjelder*

Begrensningen i fremføringsretten gjelder fremføring av underskudd fra år forut for det år konkursen åpnes mot inntekt i det år konkursen åpnes og i senere år.

Underskudd oppstått i det år konkursen åpnes kan uten begrensning overføres til fradrag i inntekt samme år. Skal underskudd oppstått i dette år fremføres mot inntekt i senere år, gjelder begrensningen.

Underskudd oppstått i år etter konkursåpningen kan fremføres uten denne begrensningen selv om konkursbehandlingen avsluttes et senere år.

### **6.9 Skattefri fusjon og fisjon**

Om begrensninger for fremføring av underskudd når det er sannsynlig at utnyttelsen av denne posisjon er det overveiende motiv, se stikkord «Fisjon av selskap» og «Fusjon av selskap».

## **7 Tilbakeføring av underskudd**

### **7.1 Hovedregel**

Når skattyteren opphører med næringsvirksomhet kan underskudd i opphørsåret, som skriver seg fra den opphørte næringsvirksomhet og som ikke er dekket av andre inntekter samme år, tilbakeføres til fradrag i inntekten året før opphørsåret. Underskudd som ikke blir dekket av inntekt dette år, kan føres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Har skattyteren ved opphør av næringsvirksomhet, et fremførbart underskudd som er oppstått i året før opphørsåret, og som ikke er dekket av annen inntekt i opphørsåret, kan dette underskudd tilbakeføres til fradrag i inntekt to år før opphørsåret. Det er ikke adgang til ytterligere tilbakeføring.

### **7.2 Unntak, skogbruk**

Underskudd i skogbruk kan ikke tilbakeføres.

### **7.3 Opphør av næringsvirksomhet**

Om når en næringsvirksomhet anses opphørt, se stikkord «Næringsvirksomhet - opphør av virksomhet».

### **7.4 Hvilke underskudd kan tilbakeføres**

Det er bare underskudd i den opphørte næringsvirksomhet som kan tilbakeføres. Med underskudd i næringsvirksomhet forstås det negative driftsresultat fastsatt i overensstemmelse med skattelovens regler og medregnet næringsvirksomhetens gjeldsrenter. Den del av underskuddet som skyldes næringsvirksomhetens gjeldsrenter kan således også tilbakeføres.

Hvor skattyter driver flere næringsvirksomheter, 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 næringsvirksomhet eller til andre formål, se FIN i Utv. 1987/663.

### **7.5 Hvilke inntekter kan underskudd tilbakeføres mot**

Underskuddet kan tilbakeføres mot skattyterens og eventuell ektefelles inntekt i tilbakeføringsåret.

Underskuddet skal komme til fradrag før særfradrag i tilbakeføringsåret, selv om dette fører til at særfradraget ikke blir effektivt.

### ***7.6 Arbeidet med tilbakeføring av underskudd***

Tilbakeføring av underskudd skal foretas uten krav fra skattyteren. Tilbakeføringen gjennomføres ved endring av ligningen for de tidligere år, se stikkord «Endringssak - endring uten klage».

### ***7.7 Rekkefølge ved tilbakeføring av underskudd***

Om valget av rekkefølge for overføring av underskudd i den opphørte næringsvirksomhet og eventuelle andre underskudd mot inntekt i opphørsåret, se foran under pkt. 2.2 «Flere arter underskudd».

Dersom skattyter driver flere næringsvirksomheter og ikke alle opphører, er det bare underskudd i de opphørte næringsvirksomheter som kan tilbakeføres. Skattyter kan velge rekkefølge for avregning av tilbakeføring av flere typer underskudd.

## **8 Skogbruk**

### ***8.1 Generelt***

Skogbruksunderskudd som ikke dekkes av annen inntekt samme år, kan ikke føres til fradrag i senere års inntekt.

Ved opphør av skogbruksnæring, kan underskudd ikke tilbakeføres. Dette gjelder ethvert skogbruksunderskudd, såvel årets underskudd når gjennomsnittsligning av skog ikke finner sted, som underskudd fremkommet ved gjennomsnittsligning, når slik ligning finner sted. Selv om et årsunderskudd ikke blir med i senere gjennomsnittsligning, kan underskuddet ikke gå til fradrag i skattyterens øvrige inntekt senere år.

### ***8.2 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.

## **9 Hvem kan underskuddet føres til fradrag hos**

### ***9.1 Generelt***

Underskudd kan i utgangspunktet bare komme til fradrag i inntekt hos samme skattyter.

### ***9.2 Ektefeller***

#### ***9.2.1 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, alle kommuner sett under ett, blir underskuddet å fradra i den andre ektefellens inntekt samme år som et fordelingsfradrag.

Fremført eller tilbakeført underskudd skal først gå til fradrag i ektefellens egen inntekt. Eventuell udekket rest trekkes fra i den annen ektefelles inntekt.

### **9.2.2 Lignes atskilt**

Ektefeller som lignes hver for seg (atskilt) i det året underskuddet skal føres til fradrag, anses som to selvstendige skattytere.

### **9.2.3 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 (7).

## **9.3 Barn**

### **9.3.1 16 år eller yngre**

Årets underskudd og tidligere års underskudd hos barn som er 16 år eller yngre 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 stikkord «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, se sktl. § 2-14 (2), skal henregnes til denne. Underskudd som tilhører særkullsbarn henregnes til den ektefelle som er barnets mor eller far. Ektefellene kan bli enige om en annen fordeling.

### **9.3.2 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.

## **9.4 Dødsfall**

Om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo».

## **9.5 Konkurs/akkord (gjeldsforhandling)**

Konkurs- eller akkorddebitors underskudd kan ikke føres til fradrag i eventuell inntekt hos konkurs- eller akkordbo (gjeldsforhandlingsbo) som er selvstendig skattesubjekt.

## **9.6 Omdanning av eierform for enmannsforetak eller selskap**

Om fradrag for underskudd ved omdanning av eierform for enmannsforetak eller selskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

## **9.7 Boligselskap**

Om underskudd i boligselskap, se stikkord «Bolig - andelshaver i boligselskap».

## **9.8 Konsern**

Om utnyttelse av underskuddsfradrag innen konsern ved konsernbidrag, se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

## **9.9 Skattefri fisjon**

Om fremføring av underskudd ved fisjon, se stikkord «Fisjon av selskap».

## **9.10 Skattefri fusjon**

Ved en skattefri fusjon kan årets underskudd og fremførbart underskudd i de selskapene som fusjoneres føres til fradrag i det overtakende selskap.

### **9.11 Aksjonærbidrag**

Om utnyttelse av aksjeselskaps underskudd hos aksjonærene, se stikkord «Aksjonærbidrag».

## **10 Flere kommuner**

### **10.1 Forskuddspliktige**

For forskuddspliktige er det ligningskontoret for underskuddskommunen som fastsetter årets fradragsberettigede underskudd totalt i kommunen og overfører dette maskinelt til SKD. Skogbrukets andel av årets underskudd skal registreres særskilt.

Ligningskontoret for bostedskommunen har som hovedregel ansvaret for å holde kontroll med samlet underskudd til fremføring. Fremført underskudd tas med av ligningskontoret for bostedskommunen som fordelingsfradrag. Underskudd fra drift av våningshus i jordbruk skal bare behandles som fordelingsfradrag mellom kommuner hvor det er inntekt fra jord- og skogbruk som underskuddet kan avregnes mot. Dette må foretas manuelt.

### **10.2 Deltakerlignet selskap**

Om fastsettelse av underskudd i selskap/sameie deltakerlignet etter nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### **10.3 Etterskuddspliktige**

For etterskuddspliktige er det ligningskontoret for selskapets hovedkontorkommune som fastsetter årets underskudd. Se også stikkord «Skattestedet» og «Ligningsstedet».

## **11 Varsel**

Varslingsplikten etter lignl. § 8-3 gjelder også når det er et underskudd som fravikes. Se stikkord «Varsel».

## **12 Klage**

Klage over fastsettelse av underskuddets størrelse må fremmes for det år underskuddet oppstår. Det er ikke anledning til å fremme slik klage for det året underskuddet skal komme til fradrag (fremføres mot). Klage over at fremføringsadgangen er avskåret/begrenset f.eks. på grunn av opphør av næringsvirksomhet, ettergivelse av gjeld eller 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.

# **Utdanning - tilskudd og kostnader**

*Skl. § 6-1. Sktl. § 5-15 (1) bokstav b. FSFIN § 5-15 B. Takseringsreglene § 1-3-30.*

## **1 Fradragsrett, generelt**

### **1.1 Hovedregel**

Kostnader til utdanning er som hovedregel ikke fradragsberettiget, hverken kostnader til egen eller forsørgedes utdanning. Dette omfatter kostnader til grunnutdanning, videreutdanning, etterutdanning, spesialisering osv. Dette gjelder også om utdanningen tas som flere korte kurs, kveldskurs ved siden av arbeidet mv.

Om kostnader til studiereiser se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.»

## ***1.2 Unntak, vedlikehold og/eller à jourføring av utdanning***

### ***1.2.1 Generelt***

Det er fradragsrett for kostnader:

- til å holde ved like sin utdanning og/eller
- til å holde seg à jour med utviklingen i faget.

En forutsetning for slikt fradrag er at 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. Om eksamen avlegges eller ikke har ingen betydning for skattyterens fradragsrett.

Fradraget er i disse tilfeller 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 stikkord «Minstefradrag». Om fradrag for reisekostnader, se stikkordene «Reise - avgrensning av arbeidsreiser» og «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)». Om fradrag for merkostnader til opphold utenfor hjemmet og kostnader til besøksreiser til hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

Nettometoden kan benyttes i forbindelse med kostnader til à jourføring og vedlikehold når det mottas særskilt godtgjørelse til dekning av bestemte kostnader som følger av utdanningen og beløpet er innberettet som utgiftsgodtgjørelse. Nettometoden anvendes ikke hvor et beløp er innberettet som «lønn», selv om skattyter i ettertid påviser å ha hatt fradragsberettigede kostnader. I slike tilfeller skal bruttometoden anvendes. Kostnadene inngår i minstefradraget. Om de særlige reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, se nedenfor. Om beskatning etter hhv. brutto- og nettometoden, se «Utgiftsgodtgjørelse».

Underskudd på mottatt godtgjørelse kan fratrekkes skattyterens øvrige inntekt (inngår i minstefradraget).

### ***1.2.2 Eksempel på à jourføring/vedlikehold av utdanning***

EDB-kurs må bedømmes konkret i forhold til spørsmålet om kurset skal anses som à jourhold eller videreutdanning. Det bør skilles mellom brukerkurs, operatørkurs, kurs i programmering og kurs i vedlikehold/repasasjon av EDB-utstyr. Kurs som er ledd i utviklingen av en mer generell yrkeskompetanse innenfor EDB vil normalt måtte anses som grunn/videreutdanning.

Ved innføring av EDB i bedriften vil et enkeltstående brukerkurs som ikke fører til at skattyteren kan gjøre andre oppgaver enn han gjorde før kurset, bare at oppgavene nå kan utføres på EDB, normalt bli å anse som en à jourføring. Dersom f.eks. en regnskapsfører som har drevet i en årrekke med manuell føring av regnskapet, går over til EDB-føring, vil et brukerkurs i føring av regnskap på EDB måtte anses som à jourføring.

Operatørkurs vil ikke kunne anses som à jourholdskurs, medmindre skattyter har vært operatør før, og bare dersom kurset ikke bringer skattyteren opp på et høyere nivå enn tidligere. Tilsvarende vil gjelde for kurs i programmering, og vedlikehold/repasasjon.

### ***1.3 Unntak, mottar lønn, stipend mv. for å studere***

Mottar skattyter lønn og/eller stipend fra arbeidsgiver for å studere, vil de skattemessige forholdene reguleres av reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning, se nedenfor under pkt. 3 «Arbeidsgiverfinansiert utdanning». Permisjon med lønn noen få dager til eksamen og lesedager, regnes ikke som lønn under skolegang, og gir følgelig ikke fradrag for kostnader til utdanning. Ved studier i ferietiden kan ikke feriepengene anses som lønn for å studere.

Får skattyteren skattepliktig stipend til dekning av leveomkostninger 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 enn vedlikehold og å jourhold av utdanningen kan bare fradras innenfor rammen av stipendet.

Kostnader direkte knyttet til utdanningen, som f.eks. kostnader til undervisning, eksamensavgift og skolebøker inngår i minstefradraget, se stikkord «Minstefradrag». Om fradrag for reise mellom hjem og arbeidssted, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)». Om fradrag for merkostnader til opphold utenfor hjemmet og kostnader til besøksreiser til hjemmet, se stikkord «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

Se for øvrig stikkord «Stipend».

### ***1.4 Unntak, betingelse for å fortsette i samme stilling***

Det er fradrag for utdanningskostnader for personer som har arbeidet i stillingen på grunnlag av en utdanning som var tilstrekkelig ved ansettelsen, men som nå må skaffe seg tilleggsutdanning på grunn av nye kompetansekrav for å være sikre på å beholde denne stillingen.

Fradraget er i disse tilfeller ikke begrenset til eventuell mottatt lønn mv. under utdanningen. Fradraget inngår i minstefradraget.

### ***1.5 Unntak, kostnader vedrørende doktor/lic grad mv.***

Visse kostnader i forbindelse med doktorgrad/lic grad ved norsk universitet eller høyskole er fradragberettiget, jf. sktl. § 6-43. Dette vil blant annet omfatte trykningskostnader og reisekostnader i forbindelse med prøven. Kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. gis inntil kr 16 000, begrenset til kr 800 per kuvert, dersom høyere kostnader ikke kan dokumenteres. Fradrag gis ikke for bespising av familie og venner.

## **2 Tilskudd til opplæring og i forbindelse med yrkesrettet attføring**

Tilskudd gitt etter lov av 27. juni 1947 nr. 9 om tiltak til å fremme sysselsetting kapittel III er skattefrie. Dette gjelder tilskudd:

- under opplæring med sikte på høvelig arbeid
- i forbindelse med yrkesrettet attføring.

## **3 Arbeidsgiverfinansiert utdanning**

### ***3.1 Generelt***

Reglene om arbeidsgiverfinansiert utdanning kommer bare til anvendelse dersom ingen av unntaksreglene ovenfor gir fradragrett.

Yter en arbeidsgiver fri utdanning (naturalytelse) som fyller visse vilkår, se nedenfor, er fordelen skattefri.

Mottar en arbeidstaker lønn, utgiftsgodtgjørelse 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. 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 «Reise - avgrensning av arbeidsreiser». Fradraget for disse reisene må vurderes etter de vanlige reglene, se foran.

Skattefritaket gjelder både intern utdanning arrangert av arbeidsgiver og ekstern utdanning. Det er også 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.

### **3.2 Fellesvilkår for intern og ekstern utdanning**

Skattefritaket er betinget av at utdanningen enten:

- Gir kompetanse som kan benyttes i nåværende eller fremtidig arbeid hos nåværende arbeidsgiver, f.eks. vil utdanning som i hovedsak tjener skattyters private interesser ikke gi rett til skattefritak eller
- Dekkes i forbindelse med opphør av arbeidsforhold og gir kompetanse som kan nyttiggjøres ved søking av nytt arbeid hos annen arbeidsgiver, begrenset oppad til 1,5 ganger folketrygdens grunnbeløp (1,5G).

Skattefritaket etter første alternativ ovenfor gjelder ikke dersom hensikten ved oppstart av utdanningen er at arbeidsforholdet skal avsluttes etter endt utdanning.

Disse vilkårene gjelder både for intern og ekstern utdanning.

### **3.3 Tilleggsvilkår for utdanning som ikke er intern (ekstern utdanning)**

For at dekning av kostnadene til utdanning som ikke er intern (ekstern utdanning) skal være skattefri, er det et tilleggsvilkår at:

- Utdanningen er beregnet til normalt å gjennomføres på inntil 4 semestre, maksimalt 20 måneder, ved fulltids studium (normert varighet). Varer utdanningen lengre, er likevel dekning av kostnadene for de første 4 semestre, maksimalt 20 måneder, skattefri.
- For utdanning med varighet over to måneder, må arbeidstakeren ha arbeidet i heltidsstilling hos arbeidsgiver i minst 1 år ved oppstart av utdanningen. Dette gjelder selv om utdanningen ble påbegynt hos en tidligere arbeidsgiver. Ved deltidsstilling forlenges kravet til slik arbeidsperiode forholdsmessig.

Tar arbeidstakeren flere kurs etter hverandre og som hver for seg ligger innenfor tidsgrensen, vil dekning være skattefri under forutsetning at kursene ikke bygger på hverandre eller at de alene eller sammen med andre kurs kan lede til en grad. I så fall må kursene ses under ett som en utdannelse hvor bare dekning av de første 4 semestre, maksimalt 20 måneder, er skattefri.



Det er den normerte tiden som skal legges til grunn, f.eks. den normerte tiden Statens Lånekasse for utdanning legger til grunn. Det er uten betydning hvor lang tid utdanningen faktisk tar.

Skattefritaket gjelder uavhengig av om arbeidstakeren har fått dekket utdanning av tidligere arbeidsgiver. Hver arbeidsgiver kan altså dekke inntil 20 måneders utdanning skattefritt. Om hva som regnes som samme arbeidsgiver, se nedenfor pkt. 3.5 «Samme arbeidsgiver».

### ***3.4 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.

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, vil utdanningen ikke anses 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, 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 ingeniørskole, vil utdanningen anses som intern for de elever som er ansatt i Forsvaret.

Er utdanningen arrangert av et annet foretak enn det arbeidstaker er ansatt i, kan utdanningen på visse vilkår likevel anses arrangert av arbeidsgiver, se nedenfor om pkt. 3.5 «Samme arbeidsgiver».

### ***3.5 Samme arbeidsgiver***

Grensen mellom en og flere arbeidsgivere fastsatt i forskrift av 4. desember 1997 nr. 1255 om ekstra arbeidsgiveravgift (ftrl.) § 3 er gjort gjeldende på dette området. 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
- selskaper som eier så mange aksjer eller andeler i hverandre at de representerer flertallet av stemmene i det annet selskap eller
- enmannsforetak og selskaper hvor eieren av enmannsforetaket 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 Forsvaret (og vil derfor være intern utdanning).

### **3.6 Hvilke kostnader**

Om hvilke typer kostnader som er aktuelle, se nedenfor under pkt. 4 «Kostnadene». Det er som regel de faktiske kostnadene som skal legges til grunn.

For de tilfeller hvor det foretas reise mellom bolig og et undervisningssted som skal regnes som fast arbeidssted, gjelder særlige regler, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser». Godtgjørelse for dekning av kostnader til slike reiser er skattepliktig etter bruttometoden. Fradraget for slike reiser skal følge de vanlige reglene for avstandsfradrag, se stikkord «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)».

### **3.7 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
- arbeidsgiveren ikke har grunn til å anta at utbetalingen gir overskudd.

Utbetaler arbeidsgiveren godtgjørelsen før kostnaden pådras (forskuddsvis), må arbeidstakeren før utbetalingen levere et anslag over størrelsen og arten av de forventede kostnader. Etter at kostnaden er pådratt, må arbeidstakeren snarest levere endelig oppgave til arbeidsgiver.

### **3.8 Utbetalinger hvor legitimasjonskravene er oppfylt**

Er legitimasjonskravene oppfylt, er utbetaling som dekker utdanningskostnadene skattefrie. Dette gjelder også utbetalinger som er betegnet som lønn.

Nettometoden kan også benyttes i de tilfeller arbeidsgiveren utbetaler godtgjørelse i ett år, men denne godtgjørelse relaterer seg til utdanning i tidligere inntektsår. Foretas utbetalingen før kostnadene pådras må vilkårene i FSFIN § 5-15-11 (2) være oppfylt.

### **3.9 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 fastsettelsen 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 minstefradraget, se FSFIN § 5-15-11 (3) siste punktum.

Reglene ovenfor gjelder også utbetalinger som er betegnet som utgiftsgodtgjørelse.

### **3.10 Arbeidsgiver holder fri utdanning/dekker utdanningskostnadene direkte**

Holder arbeidsgiver fri utdanning hvor kostnadene ville ha vært fradragsberettiget etter en vurdering som nevnt foran, eller dekker kostnadene til slik utdanning direkte (naturalytelse), er fordelene ikke skattepliktig.

Dekker arbeidsgiver kostnader til utdanning som ikke går etter 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.

### **3.11 Etatsutdanning**

Lønn under etatsutdanning som ikke behandles etter reglene for arbeidsgiverfinansiert utdanning, likestilles ikke med utgiftsgodtgjørelse og behandles etter bruttometoden. Oppholdstilskudd innberettet som utgiftsgodtgjørelse behandles etter nettometoden.

## **4 Kostnadene**

De kostnader som det vanligvis vil kunne bli 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 bosted til studiested
- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet i de tilfeller skattyter på grunn av utdanningen må bo utenfor sitt egentlige hjem, herunder besøksreiser til hjemmet
- kostpris/avskrivning på formuesgjenstander brukt i utdanning, om vilkårene se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 2.1.9 «Særlig om bruk i lønnet erverv».

## **5 Tidfesting**

Om tidfesting av fradrag for utdanningskostnader, se stikkordene «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)», «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)» og «Tidfesting av inntekter og kostnader - foretak med full regnskapsplikt (regnskapsprinsippet)». Utdanningskostnader som er fradragsberettigede etter reglene over kommer i alminnelighet til fradrag etterhvert som de påløper, dvs. når skattyter har pådratt seg en ubetinget forpliktelse til å dekke dem.

## **6 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. Om arbeidsgivers dekning av kostnader til skolegang for arbeidstakerens barn i utlandet, se FIN i Utv. 1999/1835.

## **7 Arbeidsgivers fradragsrett**

Arbeidsgiver som utbetaler godtgjørelse til, eventuelt dekker kostnader for ansatte i det tidsrom 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 kostnadsføringen skje i takt med ettergivelsen.

Utbetalingen behandles som lønn, eventuelt utgiftsgodtgjørelse, etter de vanlige regler, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse».

## **8 Tilbakebetaling**

Om tilbakebetaling, se stikkord «Tilbakebetaling av lønn, pensjon mv.».

# **Utestående fordringer**

*Sktl. § 4-2, § 4-15, § 6-2 (2), § 9-3 (1) bokstav c, § 9-4 og § 14-5 (4). FSFIN § 6-2 og § 14-5 B.*

## **1 Generelt**

Grunnlag for utestående 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. eller
- betalt forskudd hvor motytelse ikke er mottatt

## **2 Formuen**

### **2.1 Hovedregel**

Utestående fordringer formuesbeskattes hos fordringshaver. Dette gjelder uansett grunnlaget for kravet. Som formue regnes også lån til venner eller familie.

Reglene om formuesbeskatning av utestående fordringer er like for ikke-regnskapspliktige og for regnskapspliktige.

### **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, inntre
- fordring på periodiske ytelser som skal erlegges i et begrenset tidsrom av typen pensjoner, livrenter, føderåd, forsikringsutbetalinger etter ulykke. Unntaket gjelder ikke for krav på en bestemt pengesum betalt i terminer
- 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 eller
- krav på overskytende forskudd når skatten ikke er utlignet.

### **2.3 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.

Er avtalen delvis oppfylt, skal det tas hensyn til den ved formuesligningen:

- Har kjøperen betalt ytelsen fullt ut, men selgeren ikke har levert, er det verdien per 31. desember i inntektsåret av den ytelse som skal leveres som er kjøperens fordring. I praksis vil en i normaltilfelle kunne legge til grunn at verdien er lik forskuddsbetalingen. Denne verdi blir å føre opp som fordring hos kjøperen.
- Har selgeren levert ytelsen fullt ut, men kjøper ikke har betalt, er kravet på betaling en fordring for selgeren.
- Er avtalen delvis oppfylt fra den ene eller begge sider, blir de samme prinsipper å legge til grunn.

## **2.4 Verdsettelse**

### **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. (Annerledes for ihendehaverobligasjoner, børsnoteerte aksjer o.l., som skal settes til salgsverdi, jf. sktl. § 4-14.)

#### *2.4.2 Usikre fordringer*

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig ved formuesfastsettelsen. Dette gjelder selv om fordringen ikke kan nedskrives med virkning for inntektsligningen.

Den skjønnsmessige reduksjon av formuesverdien for usikkerhet foretas uavhengig av den nedskrivning som godtas 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 formuesfastsettelsen, normalt per 31. desember i inntektsåret.

### **3 Tidfesting**

Om tidfesting ved inntektsbeskatning når vederlaget ikke betales kontant, men består av utestående fordringer, se stikkordene om tidfesting av inntekter og kostnader.

### **4 Avkastning**

Om renter av utestående fordringer, se stikkord «Renteinntekter».

### **5 Valutagevinst/tap**

Om skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap på fordring i utenlandsk valuta, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

### **6 Tap på utestående fordringer**

#### **6.1 Generelt**

Tap på utestående fordring som er eiet som ledd i virksomhet eller forretningsforetak, er alltid fradragberettiget. Om når en utestående fordring er knyttet til virksomhet eller forretningsforetak, se stikkord «Tap».

Tap utenfor virksomhet på utestående fordringer er bare fradragberettiget i følgende tilfeller:

- tap på utestående fordring oppstått ved realisasjon av formuesgjenstand hvor salgsvederlag eller eventuell gevinst er skattepliktig og faktisk er skattlagt/nedskrevet på saldo
- tap på utestående fordring hvor verdien av fordringen tidligere har vært skattlagt som inntekt, f.eks. inntekt ved utleie av tomt
- tap ved endring i valutakurs på utestående fordring i utenlandsk valuta. Dette gjelder også i visse tilfeller utenfor virksomhet, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

Forutsetningen for fradrag er at det foreligger et reelt tap og at det ikke foreligger f.eks. gave, overføringer av verdier mellom selskaper, lønn mv., se for øvrig HRD i Utv. 1991/143.

#### **6.2 Restfordring vedrørende salg av driftsmidler**

Har skattyter solgt et driftsmiddel med utsatt betaling og restfordringen må anses som uerholdelig, skal tapet ikke behandles ved å korrigere det tidligere salgsvederlag, men kostnadsføres som tap på fordring. Dette gjelder også når restfordringen anses som uerholdelig allerede i salgsåret. Dette gjelder uansett om driftsmidlet er avskrivbart eller ikke. Således skal f.eks. gevinst- og tapskonto ikke korrigeres.

### **6.3 Kontantprinsippet**

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som skal inntektsføres etter kontantprinsippet, f.eks. fordring på lønn, vil bare den del av fordringen som faktisk betales, bli inntektsført. Den tapte inntekt blir således ikke inntektsført/skattlagt. Senere tap av fordringen kan ikke føres til fradrag.

### **6.4 Realisasjonsprinsippet/regnskapsprinsippet**

Representerer en utestående fordring skattepliktig inntekt som er inntektsført etter realisasjonsprinsippet eller regnskapsprinsippet, kan tapet kostnadsføres når vilkårene for øvrig er til stede.

### **6.5 Gjeldsettergivelse**

Krav om tapsfradrag på grunn av ettergivelse av gjeld må vurderes i forhold til den reelle begrunnelse for ettergivelsen. Ettergivelse som har gavepreg er ikke fradragsberettiget, se LRD i Utv. 1993/45. Se for øvrig stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

Se også stikkord «Lån fra arbeidsgiver/eget aksjeselskap».

## **7 Tidfesting av tapsfradrag**

### **7.1 Hovedregel**

#### **7.1.1 Generelt**

Tap på utestående fordringer skal som hovedregel kostnadsføres det året tapet er endelig konstatert (realisert), f.eks. ved skyldnerens konkurs, akkord, fastslått insolvens eller forgjeves tvangsinndrivning. Det er ikke tilstrekkelig at fordringen er ansett som uerholdelig i regnskapet. Det er ikke anledning til å henføre tapet til et tidligere eller senere år. Om fradrag for ikke-konstaterte (urealiserte) tap på kundefordringer for næringsdrivende som har full eller begrenset regnskapsplikt og for banker, se nedenfor.

Det er heller ikke anledning til å kostnadsføre en del av den utestående fordring fordi denne del av fordringen anses å være tapt, medmindre den uerholdelige delen er endelig frafalt overfor debitor, f.eks. ved akkord/gjeldsettergivelse. Fordringen anses endelig frafalt også i de tilfeller 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.

#### **7.1.2 Når er tap på utestående fordringer i næringsvirksomhet endelig konstatert**

Tap på utestående fordringer i næringsvirksomhet anses å være endelig konstatert når:

- det er foretatt tvangsinndrivning eller inkasso som har vært forgjeves eller
- en kundefordring ikke er innfridd innen 6 md. etter forfall til tross for minst 3 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.

Disse reglene gjelder også for utestående fordringer som ikke er kundefordringer.

Om et tilfelle hvor fradrag for tap ved gjeldsettergivelse ble nektet fordi tapet ikke var endelig konstatert, pga. kreditors etterfølgende kjøp av aksjene i debitor og påfølgende fusjon mellom selskapene, se URD i Utv. 2000/157.

## **7.2 Unntak, fradrag for urealisert tap på kundefordringer**

### **7.2.1 Generelt**

Næringsdrivende som har full eller begrenset regnskapsplikt kan kreve et fradrag (nedskrivningsbeløp) for urealisert tap på kundefordringer beregnet etter lovbestemte regler. Skattyter behøver ikke sannsynliggjøre at tapet faktisk er oppstått eller er reelt.

Den sjablonmessige nedskrivningsadgangen gjelder bare kundefordringer. Kundefordringer er fordringer som er oppstått ved levering av omsetningsgjenstander 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 det året.

### **7.2.2 Hovedregel om beregning av sjablonfradraget (en-bloc avsetningen)**

Sjablonfradraget (en-bloc avsetningen) beregnes som hovedregel ved at sum utestående kundefordringer ved inntektsårets utgang multipliseres med en beregnet nedskrivningsbrøk. Nedskrivningsbrøken beregnes på følgende måte:

- en tar utgangspunkt i summen av de endelig konstaterte (og kostnadsførte) tap på kundefordringer eksklusiv merverdiavgift i inntektsåret og året før (inkludert konstaterte tap på diskonterte vekslere vedrørende kundefordringer)
- multipliserer tapet med et faktortall på 4, og deretter
- dividerer 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. 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 er betalt på det tidspunkt salget skal bokføres etter god regnskapskikk. 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 factoringsselskapet og kreditor for

kundefordringen. I slike tilfeller er fordringene fortsatt kundefordringer for den opprinnelige kreditor.

### *7.2.3 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 utestående kundefordringer i ny virksomhet med 2 pst. av sum utestående kundefordringer inklusive merverdiavgift. Om hva som er ny virksomhet, se FSFIN § 14-5-11 og stikkord «Aksjonærbidrag».

Med etableringsåret menes i denne sammenheng det første år 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 pst. nedskrivning av sum utestående kundefordringer, men må følge hovedregelen, jf. ovenfor, når mer enn 50 pst. av kredittsalget skjer til:

- samvirkeorganisasjon hvor skattyter er medlem
- norsk og utenlandsk selskap innen et konsern med eierforhold som nevnt i aksjelovene § 1-3 eller
- det offentlige, eller offentlig eide foretak hvor stat eller kommune kan pålegges å dekke kreditorene.

Adgang til 2 pst. nedskrivning gjelder heller ikke virksomhet som er særskattepliktig etter petroleumsskatteloven.

### *7.2.4 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 i lov av 10. juni 1988 nr. 40 om finansieringsvirksomhet og finansinstitusjoner.

Slike institusjoner kan føre til fradrag avsetning for urealisert tap på fordringer med de beløp som er kostnadsført i finansregnskapet under forutsetning at føringen er i samsvar med regnskapslovgivningens regler.

## **8 Størrelsen av tapsfradraget ved endelig konstatert tap**

Når tapet kostnadsføres 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 omsetningsverdi av overtatt formuesobjekt på overtagelsestidspunktet som er utgangspunkt for tapsberegningen.

## **9 Senere innbetaling på avskrevet fordring**

Inngår det penger mv. på fordringer som tidligere er avskrevet som endelig tapt, skal beløpet inntektsføres det år pengene mottas, eventuelt på det tidligere tidspunkt det konstateres at tidligere påregnet tap blir redusert (for de som skattlegges etter regnskapsprinsippet og realisasjonsprinsippet).



## **10 Fordel ved bortfall av gjeld**

Om eventuell skatteplikt for debitor for fordel ved bortfall av gjeld, se stikkord «Gjeldsettergivelse, foreldelse mv.».

## **11 Skattested**

### ***11.1 Forskuddpliktige skattytere***

#### *11.1.1 Generelt*

Formue i utestående fordringer og inntekt/tap i forbindelse med utestående fordringer skal for personer i utgangspunktet skattlegges/komme til fradrag i bostedskommunen.

#### *11.1.2 Salg av fast eiendom*

Formue i utestående fordringer etter salg av fast eiendom og renter av slike fordringer er ikke stedbundet til eiendomskommunen. Det samme gjelder tap på slik fordring.

#### *11.1.3 Virksomhet*

Om skattested for utestående fordringer i personlig drevet virksomhet (enmannsforetak), se stikkord «Skattestedet».

### ***11.2 Etterskuddpliktige skattytere***

Formue i utestående fordringer og inntekt/tap i forbindelse med utestående fordringer skal skattlegges/komme til fradrag i hovedkontorkommunen for selskapet.

# **Utgangsverdi**

## **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 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.

Normalt vil det som regnes som utgangsverdi for selger, inngå i fastsettelsen av inngangsverdien for erververen. Om et tilfelle der en inngangsverdi for mottaker ble vurdert uavhengig av utgangsverdien for overdrageren, se HRD i Utv. 1995/1141.

## **2 Generelt**

### ***2.1 Utgangspunkt***

Ved salg er utgangsverdien det mottatte vederlag, enten det som mottas er penger eller annen type verdier, f.eks. et formuesobjekt. Når det som mottas som vederlag er noe annet enn penger, f.eks. ved bytte eller makeskifte, er utgangsverdien lik omsetningsverdien av det mottatte formuesobjekt, rettighet mv. Omsetningsverdien for det objekt som mottas, fastsettes på det tidspunkt skattyteren leverer det bortbyttede objektet, eventuelt det tidligere tidspunkt da han mottar det tilbyttede objekt.

Ved uttaksbeskatning er utgangsverdien omsetningsverdien av det uttatte formuesobjekt eller tjeneste på uttakstidspunktet.

#### Eksempel:

*Arne eier 100 aksjer som han avtaler å bytte bort mot eiendommen til Berit. Eiendommen skal først overleveres 3 måneder senere. 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.*

*Går f.eks. avtalen ut på at aksjene skal overleveres ved avtaleinngåelsen og Arne leverer i samsvar med avtalen, er utgangsverdien 500 for begge.*

*Går derimot avtalen ut på at aksjene først skal overleveres samtidig med at eiendommen overleveres og aksjene leveres i samsvar med avtalen, er Arnes utgangsverdi for eiendommen 550, mens Berits utgangsverdi for aksjene er 200.*

### **2.2 Kredittsalg**

Om behandling av kredittsalg der rentene inngår i salgssummen uten å være spesifisert, se stikkord «Inngangsverdi», under pkt. 2.1.1 «Overtakelse av løpende inntekt/utgift».

### **2.3 Særlige regler for utgangsverdi ved bruk av opsjon (innløsning)**

Om fastsettelse av utgangsverdi for opsjon ved bruk av opsjonen, se stikkordene om finansielle instrumenter.

## **3 Salg, ekspropriasjon mv.**

### **3.1 Generelt**

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

### **3.2 Overtakelse av løpende inntekt/utgift**

#### **3.2.1 Generelt**

I noen tilfeller vil f.eks. løpende avkastning av en gjenstand betales under ett av den forpliktete for en lengre periode, f.eks. at husleie betales forskuddsvis eller etterskuddsvis for et år. Selges eiendommen slik at salgstidspunktet ikke faller sammen med tidspunktet for å motta husleien, vil selger og kjøper ofte gjøre opp for dette seg i mellom ved reduksjon eller økning av det samlede oppgjøret. Tilsvarende kan gjelde for løpende kostnader.

#### **3.2.2 Løpende avkastning betalt forskuddsvis av tredjemann**

Utgangsverdien ved realisasjon regnes eksklusiv avkastning for tiden etter salget som selgeren har fått utbetalt og som kjøperen blir godskrevet for hos selgeren i forbindelse med salget. Dette vil f.eks. gjelde krav på leie for tiden etter salget som er forskuddsbetalt til selgeren og som kjøper derfor ikke får utbetalt. Er godskrivningen lagt inn i salgssummen, må salgssummen økes med beløpet. Avkastningen skal skattlegges som løpende inntekt hos kjøperen på vanlig måte, og ikke behandles som en del av utgangsverdien for selger (eller inngangsverdi hos kjøper).

På tilsvarende måte må det korrigeres for forskuddsbetalte løpende kostnader.

### *3.2.3 Løpende avkastning betalt etterskuddsvis av tredjemann*

Utgangsverdi ved realisasjon regnes eksklusiv løpende avkastning av salgsgjenstanden som er opptjent av selger før salgstidspunktet, men som etter avtalen skal utbetales til kjøperen og som kjøper derfor må betale for. Dette vil f.eks. gjelde krav på etterskuddsbetalt leie for tiden før salget som følger med ved salget av bygning. Inngår beløpet i en samlet salgssum, må salgssummen reduseres med beløpet. Den opptjente avkastningen skal skattlegges som løpende inntekt hos selger på vanlig måte, og ikke behandles som en del av utgangsverdien.

På tilsvarende måte må det korrigeres for etterskuddsbetalte løpende kostnader.

Om f.eks. behandlingen av renter i forbindelse med kjøp av obligasjoner, se stikkord «Verdipapirer».

### **3.3 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 stikkord «Valutagevinst/-tap». Delbetaling av salgssummen før levering omregnes likevel etter kursen på betalingsdagen.

### **3.4 Pensjon/livrenter**

Den kapitaliserte verdi av selgers krav på pensjon, livrente o.l. som skal utbetales etter hvert av kjøper, regnes ikke med i utgangsverdien. (Selger blir skattlagt etterhvert 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.

Skal de periodiske ytelser løpe til en på forhånd bestemt dato uansett hva som hender, anses betalingen som avdrag på salgssum og ikke som pensjon.

Løper de periodiske ytelser med uendret størrelse frem til den berettigedes død og da faller bort i sin helhet, anses betalingene som pensjon og ikke som avdrag på salgssum.

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
- ytelsen skal løpe til den berettigedes død, likevel slik at den faller 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 ytelsene ikke er pensjon, inngår de i utgangsverdien. Ordnes pensjonen gjennom et forsikringsselskap, anses det som er betalt forsikringsselskapet som et vederlag, dvs. inngangsverdi for kjøper og utgangsverdi for selger. (Kjøperen får da ikke fradrag for de årlige ytelser).

### **3.5 Kår/føderåd**

Ved overdragelse av eiendom skal den kapitaliserte verdi av kår, føderåd o.l. som selger betinger seg ikke regnes som en del av utgangsverdien, se stikkord «Jordbruk - allment». Dette gjelder også for jordbrukseiendom, selv om kjøperen får godtatt den kapitaliserte verdi av kår som inngangsverdi.

### **3.6 Borett mv.**

Det gjøres ikke tillegg i utgangsverdien for borett eller annen bruksrett som selgeren betinget seg (holdt tilbake) ved salget, se URD i Utv. 1972/339 og sammenlign med FIN i Utv. 1981/341.

### **3.7 Ettergivelse av salgssum**

Ettergivelse av hele eller deler av restsalgssummen på grunn av manglende betalingsevne hos kjøper, påvirker ikke utgangsverdien. Ettergivelsen behandles etter reglene om tap på fordringer. Om eventuelt tapsfradrag, se stikkord «Utestående fordringer».

### **3.8 Rabatter mv.**

Utgangsverdi er den faktiske salgssum etter fradrag for rabatter, prisavslag mv. fra selger.

### **3.9 Ulempeserstatning**

Ved ekspropriasjon av en del av en eiendom, kan det bli fastsatt ulempeserstatning som gjelder gjenværende del av eiendommen. Slik ulempeserstatning anses ikke som utgangsverdi for den delen av eiendommen som er ekspropriert, men skal redusere inngangsverdien for den gjenværende del av eiendommen.

Vederlag vedrørende den eksproprierte del av eiendommen, benevnt som ulempeserstatning, er en del av utgangsverdien.

### **3.10 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.

### **3.11 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 i Utv.1980/628.

## **4 Skadet formuesobjekt**

Ved total skade, skal 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 stikkord «Skadeserstatning».

## **5 Interessefellesskap**

### **5.1 Generelt**

Om eventuell skjønnsmessig fastsettelse av utgangsverdi ved salg mellom parter med interessefellesskap, se «Tilsidesettelse».

### **5.2 Tingsinnskudd i selskap (AS og ANS mv.)**

Om skjønnsmessig fastsettelse av utgangsverdien for formuesgjenstand som overdras vederlagsfritt eller til underpris til selskap som overdrageren er eier av eller medeier i, se FIN i Utv. 1997/624. Dette kan være et aksjeselskap som skattyteren eier aksjer i eller et selskap som deltakerlignes etter nettometoden og hvor skattyteren er deltaker.

Overdrar skattyteren formuesgjenstand til slikt selskap mot å få aksjer/andel i selskapet, er utgangsverdien for formuesgjenstanden i utgangspunktet omsetningsverdien for de mottatte aksjer/andeler, se f.eks. FIN i Utv. 2002/183. Skjer overdragelsen i forbindelse med stifting av selskapet, vil aksjeverdien/andelsverdien normalt være lik verdien av den gjenstand som overdras, jf. FIN i Utv. 1995/1064. Skjer overdragelsen til et bestående selskap og verdien av de mottatte aksjer/andeler er mindre enn omsetningsverdien for formuesgjenstanden, vil utgangsverdien kunne settes skjønnsmessig, se ovenfor.

## **6 Gave, salg til underpris**

Utgangsverdi for formuesobjekt overdratt til underpris er det faktisk mottatte vederlag, herunder mottakers overtakelse av overdragerens gjeld. I slike tilfeller kan det være aktuelt med uttaksbeskatning hos giver/selger. Om vilkår og fremgangsmåte ved uttaksbeskatning, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag». Om begrensning av rett til fradrag for tap ved gavesalg, se stikkord «Tap».

## **7 Flere objekter overdratt under ett**

### **7.1 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.

### **7.2 Fast eiendom**

#### **7.2.1 Generelt**

Samlet utgangsverdi ved salg av fast eiendom fordeles på bygning og tomt etter omsetningsverdier.

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.

#### **7.2.2 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.

### **7.3 Underpris ved gavesalg**

Underpris ved gavesalg skal anses å gjelde forholdsmessig for alle formuesobjekter som er solgt under ett, selv om underprisen er henført til spesielle aktiva i kjøpekontrakten.

### **7.4 Kombinert aksjeoverdragelse og arbeidsavtale (earn-out)**

Det forekommer bedriftsoverdragelser hvor aksjesalg kombineres med sterk regulering av tidligere, aktive eieres fremtidige ansettelsesforhold i selskapet. Etter en helhetsvurdering kan det være at deler av vederlaget, som i formen er aksjevederlag, for noen del må klassifiseres skattemessig som forskudd på arbeidsvederlag, istedenfor aksjevederlag. (Forskudd på arbeidsvederlag vil i tilfelle være skatte og avgiftspliktig som lønn etter kontantprinsippet selv om arbeidet ennå ikke er utført.) Se FIN i Utv. 1999/225.

### **8 Flere salg til samme kjøper**

Selges flere formuesgjenstander 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 § 5-15-6 (10) og (11). Takseringsreglene § 1-2-7 «Sykkelgodtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket».*

### **1 Generelt**

Utgiftsgodtgjørelser er godtgjørelser som en arbeids- eller oppdragsgiver utbetaler til dekning av kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv.

Utgiftsgodtgjørelser dekker normalt bare kostnader som er fradragsberettiget ved ligning, men kan i tillegg inneholde arbeidsvederlag.

Arbeidsgivers refusjon av arbeidstakers kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv blir i mange sammenhenger behandlet på samme måte som en utgiftsgodtgjørelse. Refunderer arbeidsgiver slike kostnader på grunnlag av originalbilag som legges ved arbeidsgivers regnskap, blir refusjon i mange sammenhenger å behandle som arbeidsgivers kostnader, og ikke som utgiftsgodtgjørelse.

Om naturallytelser, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Nedenfor behandles de generelle regler for utgiftsgodtgjørelser. Om den nærmere behandling av enkelte typer utgiftsgodtgjørelser, se vedkommende stikkord.

### **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**

En utgiftsgodtgjørelse må knyttes opp til kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv. Godtgjørelse til arbeidstaker som ikke etter avtalen med arbeidsgiver er knyttet opp mot og vurdert i forhold til slike kostnader, anses fullt ut som lønn og kan ikke 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:

- «bruttometoden», dvs. at brutto godtgjørelse inntektsføres i selvangivelsen og inngår i grunnlaget for minstefradraget. Skattyteren må kreve fradrag for kostnadene på vanlig måte eller
- «nettometoden», dvs. brutto godtgjørelse sammenholdes med de kostnader som godkjennes til fradrag og bare overskudd/underskudd medtas i selvangivelsen. Bare eventuelt overskudd inngår i beregningsgrunnlaget for minstefradraget, og bare eventuelt underskudd inngår i minstefradraget.

Dette gjelder både ved fastsettelse av alminnelig inntekt og personinntekt.

Reglene om behandling av utgiftsgodtgjørelse i forhold til arbeidsgiveravgift er annerledes, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

### **2.2.2 Nettometoden**

Nettometoden, se ovenfor, brukes som hovedregel bare på utgiftsgodtgjørelser som skal dekke fradragsberettigede kostnader i forbindelse med utførelse av arbeid/oppdrag eller verv utenfor virksomhet. Behandlingen ved ligningen er uavhengig av om det foreligger trekkplikt etter bestemmelsene om forskuddstrekk og arbeidsgiveravgift til folketrygden.

Nettometoden kan ikke brukes på utbetalinger klassifisert av arbeidsgiveren som lønn og ikke som utgiftsgodtgjørelser.

### **2.2.3 Bruttometoden**

Bruttometoden brukes på godtgjørelser til dekning av mottakerens private kostnader eller andre kostnader som ikke er pådratt i direkte forbindelse med utførelse av arbeidet. Det samme gjelder for refusjon av slike kostnader. Slike kostnader vil normalt ikke være fradragsberettiget, men det kan forekomme om f.eks. arbeidsgiver skulle utbetale en godtgjørelse til dekning av fagforeningskontigent eller innbetaling til individuell pensjonsavtale etter skatteloven (IPA). Godtgjørelser som dekker slike kostnader behandles helt ut som lønn i alle sammenhenger.

## **2.3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **2.3.1 Arbeidsreise, hovedregel**

Kostnader til reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) anses som private kostnader selv om kostnaden har tilknytning til arbeidssituasjonen, og det gis et beregnet fradrag ved ligningen (se «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)»). Godtgjørelse til dekning av arbeidsreise blir derfor ikke å behandle etter nettometoden, men etter bruttometoden som vanlig lønn. Nærmere om grensen mellom arbeidsreise og yrkesreise, se stikkord «Reise - avgrensning av arbeidsreiser».

### *2.3.2 Arbeidsreise, unntak, arbeid for veldedige organisasjoner mv./politiske verv*

Om at fordel i form av arbeidsgivers dekning av arbeidsreise ikke regnes som skattepliktig inntekt når visse vilkår er oppfylt, se «Reise - fradrag for arbeidsreiser (reise mellom hjem og fast arbeidssted)» under pkt. 10.3 «Unntak, arbeid for veldedige organisasjoner mv./politiske verv».

### *2.3.3 Besøksreise til hjemmet*

Godtgjørelse til dekning av eller refusjon av kostnader til besøksreise til hjemmet behandles etter nettometoden. Om hvilke kostnader som kan avregnes mot godtgjørelsen, se stikkord «Merkostnader - besøksreiser til hjemmet».

For besøksreise til hjem i utlandet, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat» og «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

### *2.3.4 Brilller*

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 Merkostnader til kost og losji ved å bo utenfor hjemmet*

Godtgjørelse til dekning av kostnader til kost og/eller losji under arbeidsopphold utenfor hjemmet, behandles normalt etter nettometoden.

### *2.3.6 Styreansvarsforsikring*

Betaler selskapet et styremedlems forsikringspremie til dekning av styremedlemmets eventuelle erstatningsansvar etter asl. § 17-1, skal godtgjørelsen behandles etter nettometoden. Godtgjørelsen vil således ikke gi noe skattepliktig overskudd.

### *2.3.7 Sykkelgodtgjørelse*

Godtgjørelse til dekning av kostnader ved bruk av egen sykkel i yrket behandles etter nettometoden. Godtgjørelsen anses ikke å gi noe skattemessig overskudd når utbetalingen ligger innenfor satsene i statlig regulativ (særavtale). For inntektsåret 2002 er satsen kr 1,00 per km.

### *2.3.8 Særgodtgjørelse uten kostnadsfradrag*

Mottar en lønnstaker en særgodtgjørelse uten selv å ha kostnader, skal hele særgodtgjørelsen 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.

### *2.3.9 Utdanningskostnader*

Om arbeidsgivers dekning av arbeidstakers utdanningskostnader, se stikkord «Utdanning - tilskudd og kostnader».

## **3 Trekkpliktige/trekkfrie utgiftsgodtgjørelser**

Om trekkpliktige/trekkfrie utgiftsgodtgjørelser, se stikkord «Arbeidsgiveravgift».

## **4 Arbeidsgiveravgift**

Etter ftrl. § 23-2 skal arbeidsgiveravgift beregnes av utgiftsgodtgjørelser i den utstrekning de er trekkpliktige. Se for øvrig stikkord «Arbeidsgiveravgift».



# Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende

*Sktl. §§ 2-1 til 2-3. FSFIN § 2-30.*

## 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
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, 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 intern rett.

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter intern rett. Om unngåelse av dobbeltbeskatning for person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og ett annet land. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

Om skatteavtaler, se nedenfor og stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».

## 2 Generelt

### 2.1 Skatteloven

Spørsmålet om:

- en fysisk person er bosatt i Norge eller
- selskap eller innretning er hjemmehørende i Norge,

vil ofte være avgjørende for 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».

Om «skattemessig bosatt» og «skattemessig hjemmehørende», se nedenfor under pkt. 3 «Fysiske personer» og pkt. 4 «Selskaper, innretninger mv.».

Personer som er bosatt og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er som hovedregel skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk internrett (globalinntektsprinsippet). Om skattlegging av personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se stikkordene «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Personer som ikke anses bosatt her og selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet kan likevel være begrenset skattepliktige hit for bestemte formues- og /eller inntektsarter. Om eventuell skattlegging av personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

Om de særlige regler for personer som er bosatt i Norge en del av året, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året».

## **2.2 Folketrygdloven**

Reglene om hvem som anses bosatt i Norge i henhold til folketrygdloven, er noe forskjellig fra skatteloven, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

## **3 Fysiske personer**

### **3.1 Intern rett, generelt**

Etter sktl. § 2-1 (1) og (7) har fysiske personer som er bosatt i Norge, full skatteplikt.

Statsborgerskap er ikke avgjørende. En person med statsborgerskap i et annet land, kan like fullt regnes som bosatt i Norge etter skatteloven. For ektefeller må spørsmålet om skattemessig bosted avgjøres individuelt for hver av dem, i det reglene i sktl. § 3-1 om skattemessig bosted i Norge ikke gjelder i forhold til utlandet.

### **3.2 Internrett, bosettelse ved innflytting**

#### **3.2.1 Immigrasjon**

Ved immigrasjon - fast innflytting - inntreer full skatteplikt til Norge som innenlandsboende fra innflyttingsdagen, jf. sktl. § 2-1 (2) 1. pkt.

#### **3.2.2 Midlertidig opphold i Norge**

Etter sktl. § 2-1 (2) 2. pkt. kan også et midlertidig opphold i Norge medføre full skatteplikt som innenlandsboende for all formue og inntekt fra det tidspunkt oppholdet begynner. Dette gjelder når oppholdet blir av minst 6 måneders varighet. I så fall anses skattyteren å være bosatt i Norge fra innreisetidspunktet.

For at en person skal bli skattepliktig på grunnlag av bosted må 6-måneders oppholdet i Norge være sammenhengende. Kortere fravær fra Norge, så som ferieopphold vil ikke medføre at et midlertidig opphold anses avbrutt. I tvilstilfeller kan det legges vekt på hvor skattyter i den aktuelle periode har hatt sin overveiende døgnhvile. En person som pendler mellom hjemmet i utlandet og arbeidssted i Norge hver uke, anses å ha et sammenhengende opphold i Norge.

Person med hjem i utlandet som daglig reiser mellom dette hjemmet og arbeidssted i Norge, anses ikke bosatt i Norge og vil eventuelt være begrenset skattepliktig hit, f.eks. for lønnsinntekt. Se stikkord «Grensegjengere».

### **3.3 Internrett, bosettelse ved utflytting**

#### **3.3.1 Emigrasjon**

Ved emigrasjon - fast utflytting - kan skattyteren ikke lenger anses som bosatt i Norge, og den fulle skatteplikt opphører allerede fra utreisedagen. Endelig flytting til utlandet må faktisk ha funnet sted. De disposisjoner skattyteren har foretatt, må være av en slik art at de tilkjenner at hensikten virkelig har vært å ta varig bopel i utlandet. At skattyter har meldt utflytting til folkeregisteret er i seg selv ikke tilstrekkelig til at han skal anses emigrert.

Den nærmere grensedragning vil avhenge av en totalbedømmelse av den enkeltes situasjon hvor en rekke momenter vil komme i betraktning. Momenter som vil tale mot å anse skattyteren som emigrert vil f.eks. være:

- at han fortsatt disponerer fast bolig i Norge
- at han beholder sin arbeidsmessige tilknytning til Norge
- at ektefelle og barn bor her.

Skattyteren vil kunne anses emigrert selv om det beholdes et typisk feriested i Norge. Skattyteren vil normalt ikke anses som emigrert dersom han oppholder seg i Norge i løpet av året. Det kan imidlertid være grunn til å se bort fra tilfeldige og kortvarige opphold som ikke indikerer bostedstilknytning til Norge. Som eksempel kan nevnes at skattyteren foretar tilfeldige feriebesøk her i landet, eller at han kommer til Norge i forbindelse med sykdom og dødsfall vedrørende personer som bor i Norge. Se også HRD i Utv. II/330 og 346, 1954/102, 1978/56 og URD i Utv. 1985/635 og Utv. 1993/734. For pensjonister kan det godtas et opphold inntil 3 måneder i Norge i løpet av en 12 måneders periode. Det er uten betydning om oppholdet er sammenhengende eller ikke.

Norske utenlandsstudenter vil normalt ikke anses emigrert mens de oppholder seg i utlandet på grunn av studiene, se nedenfor under pkt. 3.4.5 «Norske studenter i utlandet».

### *3.3.2 Midlertidig opphold i utlandet, 4-årsregelen*

Full skatteplikt til Norge kan også avbrytes ved midlertidig opphold i utlandet etter sktl. § 2-1 (4) 2. og 3. pkt. I disse tilfeller legges det bare vekt på om skattyteren faktisk oppholder seg i utlandet, og det er derfor uten betydning om han har boligeiendom i Norge, om ektefelle og barn bor her, om han har arbeidsmessig tilknytning til Norge osv. Som hovedregel bortfaller den fulle skatteplikt dersom det midlertidige oppholdet i utlandet har vart minst 4 år, jf. sktl. § 2-1 (4) 2. pkt. Etter denne bestemmelse er det imidlertid først etter 4 år at skattyteren ikke lenger anses skattepliktig som bosatt i Norge. De 4 første årene av utenlandsoppholdet er skattyteren i prinsippet skattepliktig fullt ut i Norge. Fristen løper fra dato til dato. Hvis utenlandsoppholdet f.eks. har vart fra 4. september 2001, vil skatteplikten bortfalle fra og med 4. september 2005. Fristen etter fireårsregelen i sktl. § 2-1 (4) 2. pkt. løper ikke parallelt med særregelen for sjøfolk, se nedenfor i margstikkord pkt. 3.4.1 «Norske sjøfolk».

Det er i utgangspunktet et vilkår at det dreier seg om et sammenhengende opphold i utlandet. Dersom skattyter i perioder oppholder seg i Norge, kommer 4-års regelen ikke til anvendelse. Kortvarige opphold i Norge av en slik karakter som også ville være naturlig for personer bosatt i utlandet kan det sees bort fra. Dette vil f.eks. kunne gjelde besøk ved sykdom og dødsfall, ordinære besøk hos familie og venner. Det samme gjelder vanlige ferier. For pensjonister kan det godtas et opphold inntil 3 måneder i Norge i løpet av en 12 måneders periode. Det er uten betydning om oppholdet er sammenhengende eller ikke.

For de etterfølgende år kommer skattyteren skattemessig i samme stilling som en som er emigrert. Om skattyteren ved utløpet av de 4 årene er skattepliktig til et annet land, er i prinsippet uten betydning. Den fulle skatteplikt til Norge opphører uansett.

### *3.3.3 Midlertidig opphold i utlandet, den gamle 1-årsregelen,)*

For inntektsåret 2002 gjelder en ny 1-årsregel i tillegg til den gamle 1-årsregelen i sktl. § 2-1 (4) 3 pkt. For inntektsåret 2002 kan skattyter velge om han vil påberope seg den gamle eller den nye 1-årsregelen. Velger skattyter å bruke den gamle 1-årsregelen, opphører full

skatteplikt som bosatt i Norge, se nedenfor. Velger skattyter å bruke den nye 1-årsregelen, opphører ikke full skatteplikt som bosatt i Norge, men skattyter skal på visse vilkår gis fritak for skatt på lønnsinntekt opptjent under arbeidsopphold i utlandet. Om den nye 1-årsregelen, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 10.1 «Intern rett».

Den gamle 1-årsregelen er opphevet med virkning fra inntektsåret 2003. Opphold i utlandet i 2003 kan likevel medregnes i forhold til oppholdskravet i bestemmelsen, men det er bare inntekter opptjent i inntektsår frem til og med 2002 som ikke skal beskattes. En skattyter som for eksempel reiser ut 1. juli 2002, dokumenterer skatteplikt som innenlandsboende fra samme dato, og oppholder seg utenlands minst ett år, kan således kreve skattefritak etter gjeldende regel for inntekt opptjent fra 1. juli og ut året.

Etter den gamle 1-årsregelen i sktl. § 2-1 (4) 3. pkt. vil full skatteplikt til Norge falle bort hvis skattyteren

- oppholder seg minst 1 år i utlandet og
- godtgjør å være skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten etter dette landets interne rett og ikke er fritatt fra skattlegging etter skatteavtale (se nedenfor under pkt. 3.3.5 «Særlig om den gamle 1-årsregelen og skatteavtaler mv.» eller annen overenskomst mellom landene (se eksempler i stikkord «Utland - lønn fra den norske stat» under pkt. 3.3 «Overenskomst/skatteavtale».

Kravet til minst 1 års opphold i utlandet innebærer at skattyter faktisk må oppholde seg i utlandet. Kravet til oppholdstid fortolkes strengt. Kortere feriebesøk i Norge, som vanlige sommer-, jule- og påskeferier, avbryter ikke 1-årsfristen. Under spesielle forhold i arbeidslandet kan det godtas lengre opphold i Norge enn ellers, se HRD i Utv. 1991/159. Se også SKD i Utv. 1994/349. Ferieopphold i Norge ved slutten av utenlandsoppholdet vil ikke kunne regnes med ved beregningen av 1-årsregelen, se FIN i Utv. 1966/206. For FN-personell, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

Skatteplikten bortfaller fra det tidspunkt skatteplikt som innenlandsboende i oppholdsstaten godtgjøres å inntre. Dette kan være et senere tidspunkt enn utreisen fra Norge. Skatteplikten til Norge er bare bortfalt for den perioden skattyter godtgjør å være skattepliktig som innenlandsboende i oppholdsstaten. Dette kan være en kortere periode enn 1 år. Hvis skattyter flytter videre til et annet land, må han godtgjøre at han er skattepliktig som innenlandsboende også i tilflyttingslandet for at skatteplikten til Norge fortsatt skal være bortfalt. Godtgjøres ikke skatteplikt i tilflyttingslandet, vil skattyter bli fullt skattepliktig til Norge selv om han fortsatt oppholder seg i utlandet. Dette gjelder inntil skatteplikten eventuelt opphører etter 4-årsregelen. Dette innebærer at skattyter i prinsippet må fremlegge oppdatert dokumentasjon på skatteplikt som innenlandsboende i oppholdslandet ved de fire første ligningene i Norge etter utreisen.

Når skattyter flytter tilbake til Norge, inntreer full skatteplikt til Norge som bosatt fra innreisedagen.

Er en person skattepliktig i oppholdslandet for hele globalinntekten, men vedkommende beskattes lavere enn oppholdslandets egne borgere, vil kravet om å være skattepliktig som innenlandsboende i oppholdslandet ikke være oppfylt. Dette gjelder bl.a. for lønnstakere som oppholder seg i Vietnam. Se FIN inntatt i Utv. 1997/520.

Se også FIN i Utv. 1997/616.

### *3.3.4 Midlertidig opphold i utlandet, den gamle 1-årsregelen, nærmere om krav til dokumentasjonen*

Skattyteren må selv godtgjøre at han er skattepliktig som innenlandsboende, men kravene til dokumentasjon må avpasses etter det man med rimelighet kan kreve i hvert enkelt tilfelle. Det må fremlegges en individuell dokumentasjon i original som refererer til den konkrete skattyteren fra landets kompetente myndigheter. Den individuelle dokumentasjonen må angi hvilken bostedstilknytning skattyter har i henhold til internretten i oppholdslandet. Hvis oppholdslandet er et land som Norge har skatteavtale med, må det også bekreftes fra kompetent myndighet i oppholdslandet at skattyter er skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Om vurdering av bosted etter skatteavtalen, se nedenfor under pkt. 3.5 «Skatteavtale, særregel om bosted». Skattebekreftelsen bør angi hvilke inntekter skattyteren er skattepliktig for i oppholdslandet, og det må fremgå for hvilken tidsperiode bekreftelsen gjelder. Det bør fremgå av dokumentasjonen, hvorvidt skattyteren omfattes av særskilte skattefritaksregler eller avtaler. Det er ikke nødvendig at skattyter har betalt skatt i oppholdslandet, men etter omstendighetene vil dette kunne inngå som et vesentlig bevismoment for at han er skattepliktig som innenlandsboende i vedkommende land. Det kan videre kreves at skattyter fremskaffer en generell redegjørelse om oppholdslandets interne lovgivning, kopi av skatteregler osv., hvor det fremgår hvilke kategorier for bostedstilknytning oppholdslandet har (non-resident, resident, ordinary resident, permanently resident, alien resident, domiciled, expatriate osv.) og hva som skal til for å oppnå de ulike formene for tilknytning. I tillegg bør det fremgå hvilke inntekter/fradrag som inngår i beskatningsgrunnlaget i de enkelte kategoriene samt hvilke skattesatser som brukes.

Det er ikke tilstrekkelig med bekreftelser utstedt av rådgivere, revisorer, arbeidsgivere, konsulater/ambassader o.l. En generell redegjørelse om oppholdslandets interne rett og som ikke spesielt nevner den enkelte skattyter er innholdsmessig ikke tilstrekkelig. Det samme gjelder dersom dokumentasjonen ikke viser at denne personen rent faktisk oppfyller betingelsene for skatteplikt som innenlandsboende. Dokumentasjon om at en navngitt skattyter vil bli ansett skattepliktig som innenlandsboende i landet dersom nærmere angitte betingelser oppfylles, kan ikke aksepteres.

Se også FIN i Utv. 1997/616.

### *3.3.5 Særlig om den gamle 1-årsregelen og skatteavtaler mv.*

Dersom Norge har inngått skatteavtale med oppholdslandet og Norge i henhold til denne avtalen er tillagt eksklusiv beskatningsrett til deler av skattyterens inntekter, anses vilkåret «skattepliktig som innenlandsboende» ikke å være oppfylt. Ved anvendelsen av 1-årsregelen er det nødvendig å se nærmere på den skatteavtale Norge måtte ha med vedkommende land.

Et spesielt spørsmål oppstår når oppholdslandet ikke kan skattlegge en person som innenlandsboende fra innreisetidspunktet og dette beror på skatteavtalens bestemmelser om at Norge har en eksklusiv beskatningsrett til visse inntekter.

#### Eksempel:

*En skattyter hvis vesentlige inntekt er lønnsinntekt, skal arbeide i Italia i noe over ett år for sin norske arbeidsgiver. Arbeidsgiveren har ikke kontor e.l. i Italia. Hvis skattyteren reiser til Italia i oktober i 2001 (dvs. under 183 dager i kalenderåret), vil han være fullt skattepliktig til*

*Norge hele dette året såfremt han anses skattemessig bosatt i Norge etter den gjeldende skatteavtalen (art. 4). Norge kan i henhold til skatteavtalen (jf. avtalens art. 15 nr. 2) skatlegge hans arbeidsinntekt. Skattyteren vil da ikke kunne anses som «skattepliktig som innenlandsboende» i Italia i 2001. Fra 1. januar 2002 vil imidlertid Italia ha beskatningsretten til hans arbeidsinntekt (jf. avtalens art. 15 nr. 1), og fra dette tidspunkt vil skatteplikten til Norge kunne falle bort, jf. sktl. § 2-1 (4) 3. pkt. Skattyterens fulle skatteplikt til Norge kan således opphøre først ved årsskiftet 2001/2002.*

*Hvis skattyteren drar til Italia i mai måned 2002, vil skattyterens fulle skatteplikt til Norge kunne opphøre fra utreisedagen med virkning bare for inntektsåret 2002. (Den gamle 1-årsregelen gjelder ikke fra og med 2003, men etter overgangsreglene kan opphold i 2003 telle med ved vurdering av oppholdets lengde.) Fra mai 2002 kan hans arbeidsinntekt beskattes i Italia i henhold til skatteavtalen (opphold i vedkommende inntektsår over 183 dager, jf. avtalens art. 15 nr. 1).*

Om forholdet mellom den gamle 1-årsregelen i sktl. § 2-1 (4) 3. pkt og artikkel 4 om bosted i skatteavtale, se FIN i Utv. 2001/1647.

### *3.3.6 Særlig om den gamle 1-årsregelen når oppholdslandet frafaller skatlegging*

Selv om skattyter i prinsippet er skattepliktig som innenlandsboende i oppholdslandet, kan det hende at oppholdslandet frafaller skatlegging helt eller delvis uten at dette følger av skatteavtale eller annen overenskomst mellom landene. I slike tilfeller må det vurderes konkret hvorvidt skattyter kan anses skattepliktig som innenlandsboende i vedkommende land i forhold til 1-års-regelen. Dersom oppholdslandet frafaller beskatningen på grunnlag av en avtale med skattyterens arbeidsgiver, vil vilkårene i 1-årsregelen ikke kunne anses oppfylt.

## **3.4 Internrett, særregler om bosted**

### *3.4.1 Norske sjøfolk*

For norske skipsførere og andre norske sjøfolk (norske statsborgere) kreves etter sktl. § 2-1 (5) mer for å avbryte full skatteplikt til Norge enn for andre. Disse skattytere må både godtgjøre at de har tatt fast bopel i utlandet (midlertidig opphold er ikke tilstrekkelig) og at de er skattepliktige av hele sin hyreinntekt til vedkommende land.

Fristen etter fireårsregelen i sktl. § 2-1 (4) 3. pkt. løper ikke parallelt med særregelen for sjøfolk. Regelen må tolkes likt uansett om det tas hyre direkte fra Norge eller etter opphold i utlandet. Er derimot fireårsregelen faktisk oppfylt før skattyter tar hyre om bord på et skip, vil den fulle skatteplikten til Norge være bortfalt, slik at sktl. § 2-1 (5) ikke kommer i betraktning. Opphold om bord i skip i utenlandsfart anses fristavbrytende i forhold til fireårsregelen (sktl. § 2-1 (4) 3. pkt.) på samme måte som tilbakevending til Norge. Skattyter må i slike tilfelle opparbeide nye fire års midlertidig opphold i utlandet etter avmønstringen, før skatteplikten til Norge opphører etter sktl. § 2-1 (4) 3. pkt. Se FIN i Utv. 1998/103.

Skatteloven § 2-1(5) omfatter ikke fiskere.

Norske sjøfolk som oppgir at de har flyttet til utlandet, skal ikke overføres til ligning ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker med mindre de lokale ligningsmyndigheter har funnet at de særlige vilkår som stilles overfor slike sjøfolk for skattepliktens opphør som bosatt i Norge er oppfylt, nemlig at skattyteren har tatt fast bopel i utlandet og er skattepliktig for hele sin hyreinntekt der. Se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under margstikkord pkt. 5.4 «Sjøfolk bosatt i utlandet».

### *3.4.2 Norske utenriktjenestemenn*

Norske utsendte utenriktjenestemenn i utlandet betraktes som bosatt i utlandet etter sktl. § 2-1 (6), selv om de etter de vanlige regler ovenfor skulle anses bosatt i Norge.

(I henhold til sktl. § 2-3 (1) bokstav g og SSV § 3-5, 2. ledd skal de imidlertid ilignes skatt til staten av sin lønnsinntekt, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».)

Bestemmelsen omfatter bare tjenestemannen. Tjenestemannens familie må bedømmes etter de vanlige reglene om skattemessig bosted.

### *3.4.3 Personell ansatt i Norges Eksportråd*

Personer ansatt i Norges Eksportråd (eksportutsendinger) som tjenestegjør i utlandet er å anse som privat ansatte lønnstakere. Dette gjelder selv om de er anmeldt en utenriksstasjon. Fordi eksportutsendinger ikke er utsendte utenriktjenestemenn i henhold til lov av 18 juli 1958 nr. 1 om utenriktjenesten, er de ikke å anse som skattemessig bosatt i utlandet etter sktl. § 2-1 (6). Spørsmål om skatteplikt til Norge må avgjøres etter de alminnelige regler i skatteloven og/eller skatteavtale.

### *3.4.4 Utenlandske diplomater*

Utenlandske diplomater og nærmere angitte utenlandske tjenestemenn med familier tilknyttet vedkommende utenriksrepresentasjon er fritatt for alminnelig skatteplikt som bosatt, selv om de etter de vanlige regler skulle anses som bosatt i Norge og derfor skattepliktig hit. Dette følger av FSFIN § 2-30-1.

### *3.4.5 Norske studenter i utlandet*

Norske studenter som oppholder seg i utlandet for å studere, anses normalt som skattemessig bosatt i Norge selv om oppholdet i utlandet strekker seg over flere år. (Dette gjelder selv om vedkommende har meldt utflytting til folkeregisteret.) Bare dersom en har konkrete holdepunkter for å anta at en student har til hensikt å bli værende i studiestaten også etter fullførte studier, vil en kunne legge til grunn at vedkommende ikke lenger er å anse som bosatt i Norge. (Etter intern rett vil norske studenter i utlandet således være fullt skattepliktige til Norge for alle sine inntekter. De vil likeledes ha krav på de alminnelige inntekts- og skattefradrag som om de hadde oppholdt seg i Norge hele året.)

## **3.5 Skatteavtale, særregel om bosted**

Skatteavtalene inneholder regler om hvor en skattyter i forhold til skatteavtalen skal anses bosatt.

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 at:

- 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, til 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.

En skattyter som påberoper seg å være bosatt i en annen stat etter skatteavtalen, må fremlegge bekræftelse fra kompetent myndighet i oppholdslandet om at han er skattemessig bosatt der i henhold til skatteavtalen. Ligningsmyndighetene skal uansett foreta en selvstendig vurdering etter kriteriene foran, av om skattyter skal anses bosatt i Norge eller den annen stat etter skatteavtalen.

Ved vurderingen av hvor skattyter har de sterkeste personlige og økonomiske forbindelser (sentrum for livsinteressene), skal det tas hensyn til bl.a. hvor skattyter arbeider, utenlandsoppholdets varighet, hvor arbeidsgiver hører hjemme, om skattyter driver selvstendig næringsvirksomhet i en av statene, hvorfra han forvalter sin eiendom, hvor familien oppholder seg og 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.

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.

## **4 Selskaper, innretninger mv.**

### **4.1 Intern rett**

#### **4.1.1 Aksjeselskap mv.**

Sktl. § 2-2 (1), oppstiller som betingelse for full skatteplikt for selskaper og andre innretninger, som er egne skattesubjekter, at de er hjemmehørende i riket.

I utgangspunktet vil et aksjeselskap eller likestilt selskap anses 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 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. Er selskapet etter utflytting av styret fortsatt underlagt norsk aksjelovgivning, er det et moment som trekker i retning av at selskapet må anses hjemmehørende i Norge. Se FIN i Utv. 1998/848.

Selv om et aksjeselskap eller likestilt selskap er opprettet i henhold til utenlandsk lovgivning og registrert i utlandet, anses det som hjemmehørende i Norge når 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 og styrets ledelse av selskapet må reelt finne



sted i Norge. At den daglige drift og mer operative ledelse skjer i Norge, er ikke tilstrekkelig for at et utenlandsk registrert selskap skal anses hjemmehørende her. Dette gjelder også om norske aksjonærer forestår den daglige drift og operative ledelse av selskapet. Se FIN i Utv. 1995/481.

#### *4.1.2 Selskap som deltakerlignes etter nettometoden mv.*

Etter norsk intern rett regnes hver enkelt deltaker i et selskap som deltakerlignes etter nettometoden 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 foran.

Om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskap mv., se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 7 «Særlig om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv.».

Om norske deltakere i norsk-kontrollert utenlandsk ansvarlig selskap mv. i lavskatteland (NOKUS), se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 8.4 «Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)».

Om når utenlandske deltakere i deltakerlignet selskap som driver virksomhet i Norge blir skattepliktig til Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 14.2 «Særlig om ansvarlige selskaper».

## **4.2 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.

## **5 Bostedsbekreftelser mv.**

### **5.1 Bostedsbekreftelser mv. i medhold av intern rett**

#### *5.1.1 Personer*

Ligningskontorene kan gi bekreftelse på at en person er skattepliktig til Norge som bosatt her etter norsk intern skatterett.

Ved innflytting kan slik bekreftelse først utstedes etter at personen har oppholdt seg i Norge i minst 6 måneder, jf. sktl. § 2-1 (2) 2. pkt.

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 ved emigrasjon eller etter reglene i sktl. § 2-1 (4) 2. og 3. pkt.

Om ligningskontorenes utstedelse av bostedsbekreftelser om at en person har vært bosatt i Norge i relasjon til norsk intern rett og skatteavtalen med Storbritannia, se SK nr. 9/1996 pkt 26.6 i Utv. 1996/869.

### *5.1.2 Selskaper mv.*

Ligningskontorene kan gi bekreftelse på at selskaper mv. er skattepliktig til Norge som hjemmehørende her etter norsk intern skatterett.

### **5.2 Bostedsbekreftelser i medhold av skatteavtale**

Andre bekreftelser på at en person eller et selskap er skattepliktig til Norge som bosatt/hjemmehørende etter skatteavtale, skal alltid utstedes av Skattedirektoratet i egenskap av kompetent myndighet etter skatteavtalen.

## **Utland - allment om skatteavtaler**

*Sktl. § 2-37 (1).*

### **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
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, 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 intern rett.

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter intern rett.

Om unngåelse av dobbeltbeskatning for person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og ett annet land. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

### **2 Folketrygd**

Om avtaler (sosialkonvensjoner og EØS-avtalen) som regulerer trygdeavgift, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

### **3 Hvilke plikter er regulert ved skatteavtalene**

Hovedbestemmelsene i skatteavtalen regulerer plikten til å svare inntekts- og formuesskatt.

Skatteavtalene regulerer ikke plikt til å gi opplysninger, inngi selvangivelse mv. Utenlandske skattyteres/arbeidsgiveres plikt til å gi opplysninger til norske myndigheter må således vurderes ut fra internrettslige regler.

Skatteavtalene regulerer ikke plikten til å svare trygdeavgift, se for øvrig stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

### **3.1 Utvexling av opplysninger**

Enten direkte i skatteavtalen eller i særskilte bistandsavtaler, forekommer det bestemmelser om utveksling av opplysninger med fremmede lands skattemyndigheter.

Opplysninger som fremmede lands skattemyndigheter ber om i Norge, skal innhentes av norske skattemyndigheter i overensstemmelse med norsk lovgivning. Utveksling av opplysninger med utenlandske skattemyndigheter skal foregå gjennom Skattedirektoratet.

### **3.2 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 skatlegge inntekten etter skatteavtalen. Trekkavtalen inneholder også bestemmelser om overføring av forskuddstrekk fra en stat til en annen stat når sistnevnte stat tilkommer beskatningsretten.

### **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 og inneholder en alternativ fordelingsmetode.

En bør være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABCen. 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**

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 formuesskatten til staten (herunder toppskatt og fellesskatt)
- inntekts- og formuesskatten til kommunene
- inntektsskatten til fylkene
- skattene i henhold til petroleumsloven og
- skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.

Trygdeavgift og arbeidsgiveravgift er ikke omfattet av skatteavtalene. I EØS-avtalens art. 29, Rådsforordning (EØF) nr. 1408/71 med tillegg og inngåtte sosialkonvensjoner er det nærmere regulert i hvilken stat det skal betales sosiale avgifter. Se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng».

#### **5.2 Geografisk virkeområde**

Skatteavtalene angir det geografiske område 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. Avtalen gjelder heller ikke for Grønland.

#### *5.2.1 Kontinentalsokkelen*

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 nyere avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med det tidligere Sovjetunionen, Sveits og Ungarn.

#### **5.3 Skattesubjektet**

NSA art. 1, 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 stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

#### **6 Formue/inntekt**

Om avtalens bestemmelser for formue og inntekt, se stikkordene «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» og «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

#### **7 Skatteavtaler mellom Norge og andre stater**

Oversikten nedenfor er utarbeidet av FIN, og er à jour per 1. desember 2002. Opplysninger og uttalelser om skatteavtalene finnes på Finansdepartementets hjemmeside på [www.odin.no/fin](http://www.odin.no/fin).

#### Kodeforklaring

Statuskode 0 Avtaler opphørt.

Statuskode 1 Avtaler i kraft.

Statuskode 2 Avtaler undertegnet, men enda ikke ratifisert/satt ikraft.

Statuskode 3 Pågående forhandlinger om inngåelse av avtale/revisjon (helt eller delvis) av eksisterende avtale.

#### **7.1 Almennelige avtaler til unngåelse av dobbeltbeskatning og forebygging 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 virkning 01.01.02	St.prp. 31 97-98
- Aserbajdsjan 24.04.96	1	20.09.96	St.prp. nr. 68 95-96
- Australia 06.05.82	1 d)	19.10.83	Rundskriv 553-87
- Bangladesh	3		
- Barbados 15.11.90	1	30.07.91	St.prp. nr. 55 90-91
- Belgia 14.04.88	1	04.10.91	St.prp. nr. 18 88-89
- Benin 29.05.79	1 d)	24.06.82	Rundskriv 527-82
- Brasil 21.08.80	1	26.11.81	Rundskriv 526-82
endret 12.07.94	0 f)	27.12.96	St.prp. nr. 63 93-94

ny avtale	3		
- Bulgaria 01.03.88	1	01.04.89	St.prp. nr. 21 88-89
- Canada 23.11.66	1	24.08.67	Rundskriv 20/12-67
ny avtale 12.07.02	2		St.prp. nr. 1202-03
- Chile 26.10.01	2		St.prp. nr. 3399-00
- Danmark: Nordiske land			
- Egypt 20.10.64	1	30.07.65	Rundskriv 20/12-65
- Elfenbenskysten 15.02.78	1	25.01.80	Rundskriv 25/6-80
- 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
endret 22.05.89	1	23.10.97 virkning 01.01.97	St.prp. nr. 124 88-89
- Finland: Nordiske land			
- Frankrike 19.12.80	1	10.09.81	
endret 14.11.84	1	01.10.85	Rundskriv 535-87
endret 07.04.95	1	01.09.96	St.prp. nr. 65 94-95
endret 16.09.99	1	01.12.02	St.prp. nr. 3 99-00
- Færøyene: Nordiske land			
- Gabon	3		
- Gambia 27.04.94	1	20.03.97	St.prp. nr. 64 93-94
- Hellas 27.04.88	1 d)	16.09.91	St.prp. nr. 55 89-90
- India 31.12.86	1 d)	02.07.87	St.prp. nr. 72 86-87
- Indonesia 19.07.88	1	16.05.90	St.prp. nr. 9 89-90
- Irland 21.10.69	1 h)	21.08.70	Rundskriv 21/12-71
Ny avtale 22.11.00	1	22.11.01 Virkning 01.01.02	St.prp. nr. 33 00-01
- Island: Nordiske land			
- Israel 02.11.66	1	11.01.68	Rundskriv 18/4-68
- Italia 17.06.85	1	25.05.87	St.prp. nr. 76 85-86
- Jamaica 30.09.91	1	01.10.92	St.prp. nr. 84 91-92
- Japan 04.03.92	1	16.11.92	St.prp. nr. 86 91-92
- Jugoslavia 01.09.83	1 a)	31.10.85	St.prp. nr. 23 83-84
- Kasakhstan 03.04.01	2		St.prp. nr. 88 00-01
- Kenya 13.12.72	1	10.09.73	Rundskriv 19-76
- Kina 25.02.86	1 g)	21.12.86	St.prp. nr. 75 85-86
- Kroatia	1 a)		Noteveksling 06.03.96
- Kypros 18.05.55	1 e)	11.05.55	Rundskriv 16/1-58
Ny avtale	3		
- Latvia 19.07.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 5 93-94
- Libanon	3		
- Litauen 27.04.93	1	30.12.93	St.prp. nr. 91 92-93
- Luxembourg 06.05.83	1 d)	27.01.85	St.prp. nr. 22 83-84

- Malawi 18.05.55	1 e)	16.12.63	Rundskriv 16/1-58
- Malaysia 23.12.70	1	09.09.71	Rundskriv 4-74
Ny avtale	3		
- Malta 02.06.75	1	22.07.77	Rundskriv 504-78
- Marokko 05.05.72	1	18.12.75	Rundskriv 16-76
- Mexico 23.03.95	1	23.01.96	St.prp. nr. 69 94-95
- Nederland 12.01.90	1 d)	31.12.90	St.prp. nr. 79 89-90
- Ned. Antiller 13.11.89	1	17.12.90	St.prp. nr. 54 89-90
- Nepal 13.05.96	1	19.06.97	St.prp. nr. 6 96-97
- New Zealand 20.04.82	1 d)	31.03.83	St.prp. nr. 28 82-83
- Nordiske land 23.09.96	1	11.05.97	St.prp. nr. 5 96-97
Endringsprotokoll 6.10.97	1	31.12.97	St.prp. nr. 10 97-98
- Pakistan 07.10.86	1	18.02.87	St.prp. nr. 51 86-87
- Polen 24.05.77	1 d)	30.10.79	Rundskriv 31/1-80
- Portugal 24.06.70	1	01.10.71	Rundskriv 53-72
Ny avtale	3		
- Romania 14.11.80	1 d)	27.09.81	Rundskriv 529-81
- Russland 26.03.96 Ny avtale	2 b)		St.prp. nr. 47 95-96
- Senegal 04.07.94	1	28.02.97 virkning 01.01.97	St.prp. nr. 67 93-94
- Sierra Leone 18.05.55	1 e)	18.05.55	Rundskriv 16/1-58
- Singapore 19.12.97	1	20.04.98	St.prp. 34 97-98
- Sovjetunionen 15.02.80	1 b)	28.03.81	Rundskriv 8/2-82
- Slovakia 27.06.79	1 c)/d)	28.12.79	Rundskriv 20/5-80
- Slovenia	1 a)		Noteveksling 06.03.97
Ny avtale	3		
- Spania 25.04.63 Ny avtale	1	24.05.64 18.12.00	Rundskriv 25/4-64 St.prp. nr. 21 99-00
- Sri Lanka 04.12.86	1	08.03.88	St.prp. nr. 71 86-87
- Storbritannia 03.10.85 Ny avtale	1	21.12.00	St.prp. nr. 9 00-01
- Sveits 07.09.87	1	02.05.89	St.prp. nr. 76 87-88
Tilleggsprotokoll	3		
- Sverige: Nordiske land			
- Sør-Afrika 12.02.96	1	12.09.96	St.prp. nr. 76 95-96
- Sør-Korea 05.10.82	1	01.03.84	St.prp. nr. 30 82-83
- Tanzania 28.04.76	1 d)	04.08.78	Rundskriv 23/3-79
- Thailand 09.01.64	1	30.12.64	Rundskriv 18/1-65
Ny avtale	3		
- Trinidad og Tobago 29.10.69	1	07.08.70	Rundskriv 12/11-71
- Tsjekkia 27.06.79	1c)/d)	28.12.79	Rundskriv 20/5-80

- Tunisia 31.05.78	1	28.12.79	Rundskriv 22/5-80
- Tyrkia 16.12.71	1	30.01.76	Rundskriv 20/6-77
- Tyskland 04.10.91	1	07.10.93	St.prp. nr. 39 91-92
- Uganda 07.09.99	1	16.05.01 virkning 01.01.02	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 d)	20.09.81	Rundskriv 528-81
- USA 03.12.71	1	19.11.72	Rundskriv 56-72
Endret 19.09.80	1	15.12.81	St.prp. nr. 71 80-81
- 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	Rundskriv 23/7-76
- 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
Tilleggs-protokoll	3		

- 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 Slovenia er skatteavtalen ved notevekslinger av 6. mars 1997 gitt anvendelse fra det tidspunkt Slovenia oppnådde selvstendighet.
- Skatteavtalen med Sovjetunionen skal inntil videre anvendes overfor Russland. Skatteavtalen med Sovjetunionen får ikke anvendelse i forhold til noen andre av de tidligere Sovjetrepublikker.
- Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia skal inntil videre anvendes overfor de to nye stater, den tsjekkiske og den slovakiske republikk.
- I protokollene til skatteavtalene mellom Norge og Australia, Benin, Hellas, India, Luxemburg, Nederland, New Zealand, Polen, Romania, Slovakia, Tanzania, Tsjekkia 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. Diplomatsk note ble oversendt alle de foran nevnte land i 1998.

Dato for ikrafttredelse og virkning av endringen er som følger for det enkelte land:  
Australia - 06.09.1998 med virkning 01.01.1999, Benin - ikke avklart, Hellas - 06.06.1998 med virkning 01.01.1999, India - 25.07.1999 med virkning 01.01.2000, Luxemburg - 25.12.1998 med virkning 01.01.1999 for inntektsskatt og 01.01.2000 for formuesskatt, Nederland - 08.08.1998 med virkning 01.01.1999, New Zealand - 16.07.1998 med virkning 01.01.1999, Polen - 27.06.1998 med virkning 01.01.1999, Romania - 26.08.1999 med virkning 01.01.1999, Slovakia - 03.07.1998 med virkning 01.01.1999, Tanzania - 04.05.1998 med virkning 01.01.1999, Tsjekkia - 31.10.1999 med virkning 01.01.2000 og Ungarn - 26.08.1999 med virkning 01.01.1999.

- 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 Kypros, Malawi og Sierra Leone.

- f. Tilleggsprotokollen av 12. juli 1994 opphørte 27.12.1999.
- g. Skatteavtalen med Kina gjelder ikke for Hong Kong.
- h. Avtalen opphører 31.12.01 men vil fortsatt ha virkning for utbytter 2002 der den ville gitt mer omfattende fritakelse enn avtalen av 22.11.00. Se denne avtales art. 29 pkt. 3.

## **7.2 Avtaler med begrenset rekkevidde**

### *7.2.1 A. Fortjeneste med skipsfart (S), luftfart (L) og landtransport (LT)*

Land	Status	Underteg.	Omfang
- Hellas	1	15.08.31	S
- Hellas	1	25.05.55	L
- Hong-Kong	1	02-06.00	virkning 01.01.97 L
Hong-Kong	3		S
- Iran	1	21.11.69	L
- Jugoslavia	1	20.06.66	S & L
- Kina	1	02.03.74	S
- Kuwait	1	27.02.77	L
- Libanon	1	10.12.68	S & L
- New Zealand	1	08.08.68	S
- Saudi Arabia	3		L
- Sovjetunionen	1	11.02.71	L
- Sovjetunionen	1	18.03.74	S
- Sovjetunionen	1	13.12.74	LT
- Sør-Afrika	1	13.06.51	S & L
- Sør-Korea	1	02.02.73	S & L
- Tsjekkoslovakia	1	25.10.62	L
- Ukraina	3		L
- Uruguay	1	18.12.81	L
- Uzbekistan	3		L

### *7.2.2 B. Arveavgift*

Land	Status	Underteg.
- Nordiske land	1	12.09.89
- Sveits	1	07.12.56
- USA	1	13.06.49

### *7.2.3 C. Annet*

Land	Status	Underteg.
- Finland (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)	1	19.05.93
Sverige (avtale om beskatning ved bygging av grensebroer)		



### 7.3 Særskilte avtaler om administrativ bistand

Land	Status	Underteg.	I kraft	Publisert
Nordiske land (Norge, Danmark, Færøyene, Grønland, Finland, Island og Sverige)	1	07.12.89	08.05.91	St.prp. nr. 53 (89-90)
Multilateral bistandsavtale (Europarådet/OECD) Parter: Danmark, Belgia, Finland, Island, Nederland (med Antillene og Aruba), Norge, Sverige, Polen og USA.		05.05.89	01.04.95	St.prp. nr. 75 (89-90)

### 7.4 Blandede avtaler

#### 7.4.1 A. Næringsinntekt

Land	Status	Underteg.
1. Sverige (Luossavara-Kiirunavaara)	1	14.03.78

#### 7.4.2 B. Kulturelle institusjoner

Land	Status	Underteg.
1. Italia	1	18.06.68

#### 7.4.3 C. Fritakelse for skatt av utbytter som tilfaller skattefrie institusjoner

Land	Status	Underteg.
1. Sverige	1	12.03.98
2. Finland	1	12.10.98

## 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 (uselvstendige personlige tjenester) og inntekt fra forretningsvirksomhet ved ligningen for 2002.

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 K: Kreditmetode (godtgjørelses-metode).

Kode F: Fordelingsmetode (unntaks-metode).

## Kode A: Alternativ fordeling

For en nærmere beskrivelse av de forskjellige metodene se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

Land	Status	Hovedmetode	Lønn	Forr.
Albania	1	K	K	K
Argentina f)	Fra 01/01/02	1	K	K
Aserbajdsjan	1	K	K	K
Australia	1	K	K	K
Barbados	1	F	F	F
Belgia	1	F	F	F
Benin h)	1	F	F	F
Brasil	1	F	F	F
Bulgaria	1	F	F	F
Canada	1	F	F	F
"	2	K	K	K
Danmark:	Nordiske land			
Egypt	1	F	F	F
Elfenbenskysten	1	F	F	F
Estland	1	K	K	K
Filippinene	1	F	F	F
Finland:	Nordiske land			
Frankrike	1	K	K	K
Færøyene:	Nordiske land			
Gambia	1	K	K	K
Hellas	1	K	K	K
India	1	K	K	K
Indonesia	1	F	F	F
Irland g)	Fra 01.01.02	1	K	K
Island:	Nordiske land			
Israel	1	F	F	F
Italia	1	F	F	F
Jamaica	1	F	F	F
Japan	1	K	K	K
Jugoslavia a)	1			
Kenya	1	F	F	F
Kina j)	1	F	F	F
Kroatia a)	1	F	F	K
Kypros i)	1	K	K	K
Latvia	1	K	K	K
Litauen	1	K	K	K

Luxembourg	1	K	K	K
Malawi i)	1	K	K	K
Malaysia	1	F	F	F
Malta	1	F	F	F
Marokko	1	F	F	F
Mexico	1	K	K	K
Nederland	1	K	K	K
Ned. Antiller	1	F b)	F	F
Nepal	1	K	K	K
New Zealand	1	K	K	K
Nordiske land	1	K	A c)	K
Pakistan	1	F	F	F
Polen	1	K	K	K
Portugal	1	F	F	F
Romania	1	K	K	K
Russland d)	2	K	K	K
Senegal	1	K	K	K
Sierra Leone i)	1	K	K	K
Singapore	1	K	K	K
Sovjetunionen d)	1	F	F	F
Slovakia e)	1	K	K	K
Slovenia a)	1	F	F	K
Spania	1	K	K	K
Sri Lanka	1	F	F	F
Storbritannia	1	K	K	K
Sveits	1	F	F	F
Sverige:		Nordiske land		
Sør-Afrika	1	K	K	K
Sør-Korea	1	F	F	F
Tanzania	1	K	K	K
Thailand	1	F	F	F
Trinidad og Tobago	1	F	F	F
Tsjekkia e)	1	K	K	K
Tunisia	1	F	F	F
Tyrkia	1	F	F	F
Tyskland	1	F	F	F
Uganda k)	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	F	F
Zimbabwe	1	F	F	F
Østerrike	1	K	K	K

- a. Skatteavtalen med Jugoslavia er midlertidig suspendert. Iht. noteveksling skal den inntil videre anvendes overfor Kroatia og Slovenia. Avtalens bestemmelser får imidlertid ikke anvendelse på norsk personell i Kroatia som mottar lønn fra en offentlig etat i Norge.
- b. Fordelsbegrensningsregel i artikkel 28 i avtalen med Ned. Antiller.
- c. Kredit ved interessefellesskap mellom arbeidsgivere, jf. artikkel 25 pkt. 7 i den nordiske avtalen.
- d. Skatteavtalen med Sovjetunionen skal inntil videre anvendes overfor Russland. Skatteavtalen med Sovjetunionen får ikke anvendelse i forhold til noen andre av de tidligere Sovjetrepublikker. Med Ukraina og Aserbadsjan er det inngått egne skatteavtaler.
- e. Skatteavtalen med Tsjekkoslovakia av 27. juni 1979 skal inntil videre anvendes overfor de to nye stater, den tsjekkiske og den slovakiske republikk.
- f. Skatteavtalen med Argentina trådte i kraft 30. november 2001 og fikk virkning fra 1. januar 2002.
- g. Ny skatteavtale med Irland trådte i kraft 27. november 2001 og fikk virkning fra 1. januar 2002.
- h. I avtalen med Benin er det blitt utvekslet noter om overgang til kreditmetoden, men det er uklart når endringen trer i kraft.
- i. Her gjelder den gamle avtalen med Storbritannia av 2. mai 1951.
- j. Avtalen med Kina omfatter ikke Hong Kong.
- k. Skatteavtalen med Uganda trådte i kraft 16. mai 2001 og fikk virkning fra 1. januar 2002.

## Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)

### 1 Spørsmål om skatteplikt til Norge - fremgangsmåten

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en:

- først undersøke om det foreligger hjemmel for skattlegging i Norge etter norsk intern rett
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, og i så fall om denne begrenser retten til skattlegging 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 intern rett.

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat, eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatningen gjennomføres etter intern rett.

Med unntak av den nordiske skatteavtalen (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og ett annet land. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer. Dobbelbeskatning kan i de enkelte skatteavtaler være forebygget gjennom fordelingsmetoden, den alternative fordelingsmetoden eller kreditmetoden.

Den nordiske skatteavtalen anvender kreditmetoden som hovedregel for å unngå dobbeltbeskatning. For inntekt som omfattes av art. 15 nr. 1 (lønn), art. 21 nr. 7 a) (lønnsinntekt på sokkel), art. 18 nr. 1 (pensjon) og art. 19 nr. 1 (offentlig tjeneste) anvendes den alternative fordelingsmetoden. Om hvordan inntekten skal behandles ved den norske ligningen når den kan beskattes i utlandet, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

## **2 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 og inneholder en alternativ fordelingsmetode.

En bør være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABCen. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

## **3 Hovedregel for person bosatt/selskap hjemmehørende i Norge**

Personer som er bosatt og selskaper og andre innretninger som er hjemmehørende i riket, er som hovedregel skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalinntektsprinsippet), jf. sktl. § 2-1 (1) og (7) og § 2-2 (1) og (6). Dette gjelder uansett om formuen/inntekten befinner seg/ervertes innenlands eller utenlands. Ved skatteplikt til Norge skal formue og inntekt fastsettes og tidfestes etter norske skatteregler.

- Om skattlegging ved opphold på Svalbard, se stikkord «Svalbard - ligning på fastlandet».
- Om skattlegging ved opphold på Jan Mayen, se stikkord «Jan Mayen».
- Om eventuell skattlegging av personer/selskaper som ikke er bosatt/hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».
- Om når en person anses bosatt eller et selskap mv. anses hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».
- Om skatteavtaler, se nedenfor og stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».
- Om unntak fra skatteplikt til Norge etter skatteavtale for enkelte formues- og/eller inntektsposter, se nedenfor.
- Om unngåelse av dobbeltbeskatning, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

## **4 Generelt**

### **4.1 Formue i utlandet, bruttoformue**

#### **4.1.1 Intern rett**

Personer bosatt i Norge og selskaper mv. hjemmehørende i Norge er skattepliktige hit for hele sin formue uansett hvor i verden den befinner seg.

Det er imidlertid et vilkår for alminnelig skatteplikt vedrørende formue at ovennevnte grupper er bosatt/hjemmehørende innen riket ved utgangen av inntektsåret. Dersom skattyter ikke anses bosatt/hjemmehørende i Norge ved årsskiftet, f.eks. på grunn av utflytting, vil han bare kunne beskattes for formue som er undergitt stedbunden beskatning i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

#### *4.1.2 Skatteavtale*

Etter NSA kan formue som omfattes av bestemmelsene i art. 23 nr. 1, 2, 6 og i visse tilfeller nr. 4, beskattes i en annen stat. Øvrig formue kan bare beskattes i Norge.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal den formue som kan beskattes i utlandet, også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

### **4.2 Formue i utlandet, gjeldsfradrag**

#### *4.2.1 Intern rett*

Med mindre det er spesielle unntak (se nedenfor) vil personer bosatt i Norge og selskaper hjemmehørende i Norge, ha krav på fradrag for all sin gjeld ved formuesligningen i Norge.

#### *4.2.2 Skatteavtale*

Skatteavtalene har vanligvis ikke bestemmelser om gjeldsfradrag.

### **4.3 Inntekt i utlandet, bruttoinntekt**

#### *4.3.1 Intern rett*

Personer bosatt i Norge og selskaper mv. hjemmehørende i Norge er skattepliktige hit for hele sin inntekt uansett hvor i verden den er oppjent.

#### *4.3.2 Skatteavtale*

De fleste avtaler Norge har med andre land, har en generell bestemmelse som fastsetter at andre inntektsformer enn de som er særskilt nevnt i avtalen skal beskattes i bostedsstaten, jf. NSA art. 22 art. 1. I enkelte avtaler er det kildestaten, dvs. den staten inntekten skriver seg fra, som har beskatningsretten, f.eks. avtalene med Tyrkia, Thailand og Brasil.

### **4.4 Inntekt i utlandet, fradrag**

#### *4.4.1 Intern rett*

Med mindre det er spesielle unntak (se nedenfor) vil personer bosatt i Norge og selskaper hjemmehørende i Norge, ha krav på fradrag for alle kostnader (herunder underskudd/tap) som etter sin art er fradragsberettiget etter intern rett og som:

- er pådratt for å erverve en inntekt som er skattepliktig til Norge eller
- ikke kan tilordnes til noen bestemt inntektskilde, f.eks. renter og underholdsbidrag.

Dette gjelder selv om kostnaden er pådratt i utlandet.

Er det i skatteavtale bestemt at inntekt eller gevinst skal være unntatt fra skattlegging i Norge, er det etter intern rett ikke fradragsrett i Norge for de tilhørende kostnader (herunder underskudd) og de tilsvarende tap, verken helt eller delvis.

Rett til fradrag for underskudd eller tap som nevnt faller således helt bort når inntekten eller gevinsten gjennom skatteavtale er forbeholdt det annet land til beskatning, det vil si at dobbeltbeskatning er forebygget ved fordelingsmetoden (unntaksmetoden). Derimot faller

ikke fradragsretten bort når skatteavtalen bygger på kreditmetoden, jf. sktl. § 6-3 (5) og § 9-4 (2).

#### *4.4.2 Skatteavtale*

Skatteavtalene har vanligvis ikke bestemmelser om fradrag for kostnader, underskudd og tap.

## **5 Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet**

### **5.1 Formue**

#### *5.1.1 Intern rett*

Personer bosatt/selskap hjemmehørende i Norge er skattepliktig her for formue i fast eiendom som befinner seg i utlandet.

I noen tilfeller skal også andeler i ferieanlegg (timeshare) i utlandet sees på som fast eiendom, se stikkord «Bolig - tidsparter (time-share)».

Fast eiendom i utlandet skal verdsettes til ligningsverdi etter norske regler. Det tas utgangspunkt i salgsverdien der eiendommen ligger. Det skal legges til grunn tilnærmet samme forhold mellom ligningsverdi og salgsverdi som i vedkommende kommune i Norge, se for øvrig «Bolig - formue». Eventuell formuesverdi fastsatt av utenlandske skattemyndigheter skal ikke legges til grunn.

#### *5.1.2 Skatteavtale*

Etter art. 23 nr. 1 i NSA kan fast eiendom formuesbeskattes i den stat hvor eiendommen ligger.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal den formue som kan beskattes i utlandet, også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

### **5.2 Inntekt, avkastning**

#### *5.2.1 Intern rett*

Personer bosatt innen riket og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, har skatteplikt for inntekt/fradragsrett for underskudd knyttet til fast eiendom i utlandet.

Når inntekt av fast eiendom i utlandet skal beskattes i Norge, skal inntekten fastsettes etter norske regler. En bolig i utlandet skal prosentlignes dersom boligen ville blitt prosentlignet hvis den lå i Norge.

#### *5.2.2 Skatteavtale*

Inntekt av fast eiendom kan etter skatteavtalene vanligvis beskattes i det land hvor eiendommen ligger, se NSA art. 6. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekt ved fast eiendom også beskattes i Norge. Ellers skal slik inntekt unntas fra beskatning i Norge.

Fordi 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. Hvor denne oppregning ikke løser problemet, bestemmes at uttrykket fast eiendom skal defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger. Se f.eks. skatteavtalen med Tyskland, art. 6 nr. 2.

## **5.3 Inntekt, gevinst**

### **5.3.1 Intern rett**

Personer bosatt innen riket og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, har etter intern rett skatteplikt for gevinst/fradragsrett for tap ved realisasjon av fast eiendom i utlandet.

Skattepliktig gevinst/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.

### **5.3.2 Skatteavtale**

Hovedregelen er at gevinst ved realisasjon av fast eiendom kan beskattes i den stat der eiendommen ligger, se NSA art. 13 nr. 1.

Bygger skatteavtalen på kreditmetoden skal gevinst ved realisasjon av fast eiendom også beskattes i Norge. Ellers skal slik gevinst unntas fra beskatning i Norge.

#### Eksempel:

*Skattyter selger en fritidseiendom i Sverige som han har eid i tre år. Gevinsten skal beskattes i Norge. 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.*

## **5.4 Fradrag**

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se nedenfor under pkt. 17 «Fradragsregler».

## **6 Særlig om løssøre som befinner seg i utlandet**

### **6.1 Intern rett**

Personer bosatt i og selskaper mv. hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for formue i og inntekt, herunder gevinst, av løssøre som befinner seg i utlandet etter de samme regler og unntak som gjelder for løssøre som befinner seg i Norge.

Om formue i og inntekt av løssøre som er tilbehør til fast eiendom eller virksomhet i utlandet, se foran under pkt. 5 «Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet» og nedenfor under pkt. 16 «Særlig om virksomhet mv. i utlandet».

### **6.2 Skatteavtale**

#### **6.2.1 Formue**

Formue i løssøre kan som hovedregel etter skatteavtalene bare beskattes i det land hvor eieren av løssøret er bosatt, se NSA art. 23 nr. 5.

Formue som består av løssøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løssøre knyttet til et fast sted som tjener til utøvelsen av et fritt yrke, kan etter NSA art. 23 nr. 6 beskattes i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal slik formue også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

Om formue i løssøre som er tilbehør til fast eiendom, se foran under pkt. 5 «Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet».



### *6.2.2 Gevinst/inntekt*

Gevinst ved realisasjon av løsøre kan som hovedregel bare 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. Er dobbeltbeskatning 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 inntekt av løsøre. For slike inntekter kommer således skatteavtalens generelle beskatningsregel til anvendelse, jf. NSA art 22 nr. 1 som fastsetter beskatning i bostedslandet.

Om inntekt av løsøre som er tilbehør til fast eiendom eller virksomhet i utlandet, se foran under pkt. 5 «Særlig om fast eiendom eller anlegg med tilbehør i utlandet» og nedenfor under pkt. 16 «Særlig om virksomhet mv. i utlandet».

## **7 Særlig om norske deltakere i utenlandske ansvarlige selskaper mv.**

### ***7.1 Intern rett***

Personer 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 stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - allment om deltakerligning». Ligning gjennomføres etter nettometoden. Om nettometoden, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

### ***7.2 Skatteavtale***

Norsk beskatningsrett kan i henhold til skatteavtale være avskåret overfor utenlandske ansvarlige selskaper mv. Selv om det ikke er tatt forbehold i skatteavtalen, anses norsk beskatningsrett for å være i behold dersom det ansvarlige selskapet er etablert utelukkende for å omgå norske skatteregler.

### ***7.3 Opplysningsplikt***

Deltakeren har plikt til å gi ligningsmyndighetene opplysninger som er nødvendige for ligningsbehandlingen. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 (lignl.). Se også «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

## **8 Særlig om aksjer i utenlandske selskaper**

### ***8.1 Formue***

#### ***8.1.1 Intern rett***

Norske aksjonærer vil være skattepliktige til Norge for formue i aksjer i selskap hjemmehørende i utlandet. Om verdsettelse, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

Om skattlegging som direkte eier av selskapets eiendeler i norskeide selskaper i utlandet, istedenfor som aksjonær i selskapet, se nedenfor om pkt. 8.3 «Norskeid aksjeselskap i utlandet».

#### ***8.1.2 Skatteavtale***

Formue i aksjer skal som hovedregel bare skattlegges i aksjonærens bostedsland, se NSA art. 23 nr. 5.

Formue i aksjer i et utenlandsk selskap, hvis hovedformål er å eie fast eiendom, og hvor mer enn 75 pst. av verdiene (før fradrag for gjeld) direkte eller indirekte består av fast eiendom i en annen stat, kan etter NSA skattlegges i den stat hvor den faste eiendom ligger, jf. art. 23 nr. 2. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal slik formue også beskattes i Norge. Ellers skal slik formue unntas fra beskatning i Norge.

## **8.2 *Inntekt***

### **8.2.1 *Intern rett***

Om skattlegging av en norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Om gevinst/tap ved salg av aksjer se stikkordene:

- «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.»
- «Aksjer - utbytte».

### **8.2.2 *Skatteavtale***

Om skattlegging av en norsk aksjonærs utbytte fra utenlandsk aksjeselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte».

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 aksjesalgsgvinster.

Etter NSA art. 13 nr. 7 kan en annen nordisk stat skattlegge gevinst som en fysisk person oppbeholder ved realisasjon av aksjer, andeler og andre rettigheter i selskaper og personsammenslutninger i vedkommende stat i inntil 5 år etter at personen opphørte å være bosatt der i henhold til skatteavtalen. Tilsvarende gjelder gevinst ved salg av aksjer, andeler og andre rettigheter i selskaper i et annet nordisk land dersom verdien av den overdratte aksjen mv. hovedsakelig, direkte eller indirekte, består av aksjer, andeler eller rettigheter i et selskap i vedkommende stat (den stat som personen flyttet fra).

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsaklige formål er å eie fast eiendom og om aksjer knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 nr. 2 og 3.

## **8.3 *Norskeid aksjeselskap i utlandet***

Innehar en person bosatt i Norge eller ett selskap mv. hjemmehørende her, minst 95 pst. 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 (4).

Det samme gjelder når inntil 10 slike skattepliktige til sammen innehar minst 95 pst. av aksjekapitalen i et slikt utenlandsk selskap og aksjene er ervervet i anledning av interessefellesskap i vedkommende land.

## **8.4 *Deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS)***

### **8.4.1 *Intern rett***

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. 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. 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. Dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mer enn 60 pst. av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang, foreligger det alltid norsk kontroll. Tilsvarende foreligger det ikke norsk kontroll dersom norske skattytere eier eller kontrollerer mindre enn 40 pst. av andelene eller kapitalen ved inntektsårets utgang. 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.

Hvis selskapet/innretningen er hjemmehørende i et land Norge har skatteavtale med, kan Norge bare foreta en løpende beskatning av de norske deltakerne når selskapets/ innretningens inntekter hovedsakelig er av finansiell eller annen passiv karakter.

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 bare komme til fradrag i annen norsk inntekt dersom deltakeren kan fremlegge alt underlagsmateriale til regnskapet på ligningsmyndighetenes begjæring. Fradrag for underskudd er begrenset av en fradragsramme.

#### *8.4.2 Opplysningsplikt*

Deltakerne har plikt til å gi ligningsmyndighetene de opplysninger som er nødvendig for å avgjøre om reglene om løpende beskatning kommer til anvendelse. Det er gitt nærmere regler om oppgaveplikt i forskrift av 15. mars 1993 nr. 199 (lignl.).

#### *8.4.3 Lignings-/skattested*

Fastsettelsen av inntekten fra selskapet foretas under ett ved Sentralskattekontoret for storbedrifter. Utligning av skatt på den enkelte deltakers andel av resultatet i det utenlandske selskapet, skal for fysiske personer foretas i bostedskommunen og for upersonlige skattytere i hovedkontorkommunen. Klage over ligningen skal leveres til ligningskontoret for den kommune som har utlignet skatten. Klagen skal behandles av Sentralskattekontoret for storbedrifter.

## **9 Særlig om norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond**

### **9.1 Formue**

#### *9.1.1 Intern rett*

Norsk andelshaver vil være skattepliktig til Norge for formue i andeler i utenlandsk verdipapirfond. Om verdsettelse, se stikkord «Verdipapirfond». Skattyter har plikt til å dokumentere at vilkårene for en eventuell reduksjon til 65 pst. av andel salgsverdi/skattemessig formuesverdi etter sktl. § 4-12 (4) er til stede.

#### *9.1.2 Skatteavtale*

Formue i andeler i utenlandsk verdipapirfond skal som hovedregel skatlegges i andelshaverens bostedsland.

## **9.2 *Inntekt***

Om beskatning ved gevinst og tap ved innløsning, realisasjon og utbytte til norsk andelshaver fra utenlandsk verdipapirfond, se pkt. 8 «Særlig om aksjer i utenlandske selskaper» ovenfor og stikkord «Verdipapirfond».

## **10 Særlig om lønnsinntekt opptjent i utlandet**

### **10.1 *Intern rett***

#### **10.1.1 *Hovedregel***

I henhold til norsk intern rett, vil personer som er bosatt i Norge som hovedregel være skattepliktige til Norge for inntekt av lønnsarbeid utført i utlandet.

#### **10.1.2 *Den nye 1-årsregelen, generelt***

For inntektsåret 2002 gjelder en ny 1-årsregel i sktl. § 2-1 (8) i tillegg til den gamle 1-årsregelen. For inntektsåret 2002 kan skattyter velge om han vil påberope seg den gamle eller den nye 1-årsregelen. Velger skattyter å bruke den gamle 1-årsregelen, opphører full skatteplikt som bosatt i Norge, se «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» under pkt. 3.3.3 «Midlertidig opphold i utlandet, den gamle 1-årsregelen,»». Velger skattyter å bruke den nye 1-årsregelen, opphører ikke full skatteplikt som bosatt i Norge, men skattyter skal på visse vilkår gis fritak for skatt på lønnsinntekt ved arbeid utenfor riket når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst 12 måneder, se nedenfor.

Den nye 1-årsregelen er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt. Det gis bare fritak for skatt på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsipper som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)». Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Om trygdeavgift se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng». Formue og annen inntekt omfattes ikke av fritaket i den nye 1-årsregelen og skattlegges etter de vanlige regler.

For at skattyter skal få skattefritak på lønnsinntekt opptjent i utlandet må følgende vilkår være oppfylt:

- Utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold
- Utenlandsoppholdet må være av minst tolv måneders sammenhengende varighet.
- 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.

For lønn mottatt fra den norske stat gjelder særlige regler, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

Den nye 1-årsregelen gjelder ikke for norske sjøfolk.

#### **10.1.3 *Den nye 1-årsregelen, inntekter som omfattes av skattefritaket***

Det er bare lønnsinntekter for arbeid utført i utlandet som omfattes av skattefritaket etter den nye 1-årsregelen. Med lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet forstås bl.a.:

- 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 næringsvirksomhet
- Sykepenger etter folketrygdloven kapittel 8, herunder sykepenger fra arbeidsgiver i arbeidsgiverperioden, samt fødselspenger og adopsjonspenger etter folketrygdloven kapittel 14
- For andre substitutter for arbeidsinntekt må det foretas en konkret vurdering av hvorvidt inntekten kan anses som lønnsinntekt for arbeid utført i utlandet.

Skattefritaket 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 skattefritaket. Dagpenger, uføretrygd, rehabiliteringspenger og attføringspenger anses ikke som lønnsinntekt i denne sammenheng.

#### *10.1.4 Den nye 1-årsregelen, krav til oppholdets art*

Oppholdet i utlandet må være et arbeidsopphold. I utgangspunktet vil kravet om arbeidsopphold være oppfylt dersom skattyter er i et ansettelsesforhold.

Oppholdet vil fortsatt være et arbeidsopphold selv om:

- skattyter har arbeidsfrie dager på linje med det som er vanlig i oppholdsstaten
- skattyter avviker 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 skattefritak
- skattyter arbeider mindre enn full stilling, såfremt hovedformålet med utenlandsoppholdet er arbeid
- skattyter bytter arbeidsgiver

Oppholdet anses ikke som arbeidsopphold dersom:

- skattyter har et ansettelsesforhold, men etter avtale med arbeidsgiver ikke er forpliktet til å utføre noe arbeid
- hovedformålet med utenlandsoppholdet er studier eller ferie som arbeidsgiver gir lønn for
- fravær fra arbeidet på grunn av sykdom, fødsel eller adopsjon når skattyter hadde forutsatt å motta sykepenger, fødsels- eller adopsjonspenger i forbindelse med utenlandsoppholdet

Et utenlandsopphold kan skifte karakter underveis, f.eks kan oppholdet skifte fra studieopphold til arbeidsopphold hvis en student oppgir eller tar en lengre pause fra studiene for å arbeide.

#### *10.1.5 Den nye 1-årsregelen, krav til oppholdets lengde*

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må ha vart sammenhengende i minst tolv 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. Dette medfører at dagen for utreise og dagen for hjemkomst ikke skal regnes med ved beregningen av de nevnte frister.

Arbeidsopphold i utlandet i 2001 kan regnes med i forhold til 12-måneders fristen.

Det tillates 6 dagers opphold i gjennomsnitt per måned i Norge, så lenge arbeidsoppholdet utenfor riket varer. Alle døgn eller deler av døgn der skattyter har hatt opphold i Norge skal anses som en dag med hensyn til beregningen av det tillatte opphold i Norge.

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 tillatte oppholdet i Norge kan tas ut samlet, men det kan ikke tas i sammenheng med opphold i Norge i begynnelsen eller slutten av en ettårsperiode.

Ved upåregnelige forhold som verken skattyter eller arbeidsgiver rår over, er tillatt opphold i Norge 9 dager i gjennomsnitt per måned. Som upåregnelige forhold regnes bl.a krig, uro, stengte grenser mv. Retten til utvidet opphold bortfaller når skattyters opphold i Norge ikke lenger skyldes slike upåregnelige forhold.

Arbeidsopphold i utlandet mens Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten, og det derfor ikke kan gis fritak for norsk skatt på denne inntekten, kan regnes med ved beregningen av om det totale arbeidsoppholdet har vart i minst 12 måneder.

#### *10.1.6 Den nye 1-årsregelen, Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen*

Det kan ikke gis nedsettelse av skatt på lønnsinntekten etter den nye 1-årsregelen når Norge i henhold til en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst har en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Dette vil i praksis omfatte:

- lønn fra norsk offentlig forvaltning, unntatt for tjenester ved offentlig forretningsvirksomhet, se «Utland - lønn fra den norske stat»
- 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 ovenfor under pkt. 10.3 «Skatteavtale».

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen, men unntaket innebærer at lønnsinntekt som bare kan skattlegges i Norge ikke skal være gjenstand for skattefritak. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde, også når Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

#### *10.1.7 Den nye 1-årsregelen, 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. 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 skattefritak.

Lønn opptjent ved arbeid som hovedsakelig finner sted utenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel omfattes ikke av skattefritaket. Med hovedsakelig menes at skattyter i løpet av det aktuelle arbeidsoppholdet utenfor riket samlet sett befinner seg mer utenfor enn innenfor andre staters territorium og kontinentalsokkel.

Skattyter kan likevel påberope seg fritaksregelen, men unntaket innebærer at lønnsinntekt som nevnt ikke skal være gjenstand for skattefritak. Dette har praktisk betydning fordi oppholdet utenfor riket kan medregnes ved beregningen av arbeidsoppholdets lengde.

#### *10.1.8 Den nye 1-årsregelen, gjennomføring av skattefritaket*

Gjennomføringen av skattefritaket på lønnsinntekt som omfattes av den nye 1-årsregelen skal skje ved at lønnsinntekten i utlandet skattlegges i Norge og at den samlede skatten settes ned med et beløp som tilsvarende 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)» under pkt. 4 «Den alternative fordelingsmetoden».

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 den nye 1-årsregelen om skattefritak.

#### **10.2 Utenlandstillegg**

Med utenlandstillegg menes tillegg, refusjoner, ytelser, herunder ytelse i form av fri bolig mv., som skal dekke økonomiske merkostnader som påløper ved utenlandsopphold av lengre varighet.

Godtgjørelser som er ment å kompensere for ekstra belastninger under vanskelige og ubehagelige levetilstander, 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 leveomkostninger som utbetales norske tjenestemenn i utlandet, er skattefri etter sktl. § 5-15 (1) d.

Det skal heller ikke gjennomføres beskatning av utenlandstillegg for følgende grupper ved ligningen for 2002:

- militært personell i Bosnia og øvrige militære styrker og observatører
- militært personell som er utsendt til staber i NATO eller for å gå på skoler eller følge kurs i utlandet
- utsendte tjenestemenn fra Justisdepartementet, Utenriksdepartementet og andre offentlige etater

- utsendt personell fra private humanitære hjelpeorganisasjoner som arbeider på oppdrag og med finansiering fra Utenriksdepartementet.

Når det gjelder beskatning av utenlandstillegg for andre grupper privat ansatte, se SKD brev inntatt i Utv. 1998/1414, som gjelder tilsvarende for inntektsåret 2002.

#### *10.2.1 Personell i FN's vaktstyrker*

Om skattyter som tjenestegjør i FN's vaktstyrker, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

#### *10.2.2 Personell engasjert av NORAD*

Om personer engasjert av NORAD på oppdrag i utlandet, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

#### *10.2.3 Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner*

Det følger av lov av 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 FN's underorganisasjoner. Etter disse skal tjenestemenn være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, jf. sktl. § 5-15 (1) bokstav c. Det bør være et vilkår for å innrømme skattefrihet i slike tilfeller at skattyter fremlegger en erklæring fra vedkommende organisasjon hvor det fremgår at han anses som tjenestemann som skal nyte godt av skatteprivilegiet. Skattyter bør også fremlegge kopi av utnevnellesbrev («letter of appointment») fra vedkommende organisasjon. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for nordmenn tilknyttet Atlanterhavspakten (NATO-ansatte) med fast tjenestested i utlandet. Lignende overenskomster som de omtalte kan være inngått vedrørende andre internasjonale organisasjoner eller institusjoner. I tvilstilfeller bør sentral myndighet kontaktes.

#### *10.2.4 Ansatte i Verdensbanken*

Om skatteplikt for ansatte i Verdensbanken, se FIN i Utv. 1999/709.

### **10.3 Skatteavtale**

#### *10.3.1 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.

#### *10.3.2 Lønnsinntekter i privat tjeneste, «183-dagers regelen»*

En viktig unntaksbestemmelse til denne hovedregel er den såkalte 183-dagers regelen, jf. f.eks. 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, inntektsår eller skatteår),



- godtgjørelsen er betalt av - eller på vegne av - en arbeidsgiver som ikke er bosatt/hjemmehørende i arbeidsstaten, og
- godtgjørelsen må ikke være, eller skal heller ikke i henhold til korrekt regnskapsføring, belastes et fast driftssted eller et fast sted som arbeidsgiveren har i arbeidsstaten.

Etter en del skatteavtaler må det ikke være tale om utleie av arbeidskraft, se f.eks. NSA art. 15 nr. 2 d).

Hvis alle vilkårene ovenfor er oppfylt, skal lønnsinntekten bare beskattes i Norge. (Norge har eksklusiv beskatningsrett.)

### *10.3.3 Beregning av dager etter «183-dagersregelen»*

Det er det tidsrom arbeidstakeren har vært fysisk tilstede i arbeidsstaten som skal tas i betraktning. Et hvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært tilstede 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.

### *10.3.4 Særlig om 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 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 vært 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 30 november 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 måneder periode.*

Det påligger skattyter å dokumentere at vilkårene for at inntekten kan beskattes i utlandet er oppfylt.

Om hvordan inntekten skal behandles ved den norske ligningen når den kan beskattes i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)».

#### *10.3.5 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste*

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønn fra offentlige kilder bare 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. 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 f.eks. avtalen med USA. Flyskoleelever ansatt i forsvaret som får del av sin flygerutdanning ved militære opplæringssteder i USA, anses for å utøve slike offentlige funksjoner, se FIN i Utv. 87/103.

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 Statoil AS, Arcus AS, NSB og Postvesenet.

Utbetales godtgjørelsen fra en annen stat mv. skal inntekten som hovedregel unntas fra beskatning i Norge. Etter NSA og skatteavtalen med Singapore kommer den alternative fordelingsmetoden til anvendelse, se NSA art. 19 nr. 1 jf. art. 25 nr. 5 b) og skatteavtalen med Singapore art. 19 nr. 1 a) jf. art. 24 nr. 2 b).

#### *10.3.6 Professorer, lærere og forskere*

NSA har ingen spesielle regler for 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.

#### *10.3.7 Grensegjengere*

Det er særskilte bestemmelser vedrørende «grensegjengere» mellom Norge og Finland og mellom Norge og Sverige i VI pkt. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se stikkord «Grensegjengere».

#### *10.3.8 Norske sjøfolk på utenlandske skip*

De enkelte skatteavtaler vil normalt ha egne bestemmelser som gjelder sjøfolk på skip i internasjonal fart. 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 ombord på dansk, finsk, færøysk, islandsk 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. Fra og med inntektsåret 2001 skal inntekten også beskattes i Norge, og det skal gis kreditfradrag for skatt betalt i flaggstaten. Også inntekt opptjent på skip registrert i DIS (i Danmark) skal beskattes i Norge, selv om det ikke er betalt noen skatt i Danmark som det kan gis kreditfradrag for.

Lønnsinntekt av utført arbeid ombord på skip i nasjonal fart følger reglene i NSA art. 15 nr. 1 og 2. Inntekt av hyre og mannskapslott på fiske-, selfangst- og hvalfangstfartøy er bare skattepliktig til det land arbeidstakeren er bosatt, jf. NSA art 15 nr. 4 b).

#### *10.3.9 Flypersonell, internasjonal fart*

Skatteavtalene har normalt egne bestemmelser som angir hvor lønnsinntekter for personell ombord på fly i internasjonal fart skal skattlegges. I henhold til art. 15 nr. 4 a) i NSA, skal slike lønnsinntekter bare skattlegges i vedkommendes bostedsstat.

#### *10.3.10 Flypersonell, innenriks fart*

I henhold til pkt. III nr. 2 i protokollen til NSA, skal også godtgjørelse for lønnsarbeid utført ombord i luftfartøy som går i innenriks fart for SAS, Scanair og SAS Commuter bare skattlegges i bostedsstaten.

#### *10.3.11 Artister og sportsutøvere*

Artister og sportsutøvere som har inntekt av yrkesmessig opptreden, 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 inntatt i Utv. 1993/1580. Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også beskattes i Norge. Ellers skal slik inntekt unntas fra beskatning i Norge.

## **11 Særlig om studenter**

### **11.1 Intern rett**

#### *11.1.1 Utenlandske studenter i Norge*

Utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere er ikke skattepliktige for formue i og inntekt fra utlandet, jf. sktl. § 2-30 (2). Dette gjelder også for utenlandske studenter som anses for bosatt i Norge. Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter de alminnelige regler, med mindre noe annet følger av skatteavtale.

#### *11.1.2 Norske studenter i utlandet*

Norske studenter som oppholder seg i utlandet for å studere anses normalt som skattemessig bosatt i Norge selv om oppholdet i utlandet strekker seg over flere år. (Dette gjelder selv om

vedkommende har meldt utflytting til folkeregisteret). Bare dersom en har konkrete holdepunkter for å anta at studenten har til hensikt å bli værende i studiestaten også etter fullførte studier, vil en kunne legge til grunn at vedkommende ikke lenger er å anse som bosatt i Norge. Etter intern rett vil norske studenter i utlandet således være fullt skattepliktige til Norge for alle sine inntekter og ha krav på de alminnelige inntekts- og skattefradrag som om de hadde oppholdt seg i Norge hele året.

Om beskatning av personer som mottar stipend, lønn eller lignende ytelser i forbindelse med studiet, se stikkord «Stipend», «Merkostnader - kost og losji mv. ved overnatting utenfor hjemmet» og «Utgiftsgodtgjørelse».

## ***11.2 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 alminnelige internrettslige beskatningsadgang skal reduseres. Bestemmelsen i den aktuelle avtalen må derfor undersøkes.

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 utdanning. Det er et vilkår at oppholdet utelukkende er motivert i vedkommendes utdanning eller opplæring. Studiene må omfattes av offentlig økonomisk studiefinansiering i studiestaten.

I flere skatteavtaler er det et vilkår for at 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. 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.

## **12 Særlig om styrehonorar i utenlandsk selskap**

### ***12.1 Intern rett***

Person bosatt i Norge er skattepliktig for styrehonorar fra utenlandsk selskap etter norsk intern rett.

### ***12.2 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.

Er dobbeltbeskatning i skatteavtalen forebygget gjennom kreditmetoden, skal styregodtgjørelsen mv. også skattlegges i Norge. Ellers skal slik godtgjørelse unntas fra beskatning i Norge.

## **13 Særlig om pensjon, livrente mv. utbetalt fra utlandet**

### ***13.1 Intern rett***

Pensjon, livrente mv. utbetalt fra utenlandsk privat firma eller offentlig myndighet til innenlandsboende i Norge, er skattepliktige hit. Dette gjelder også pensjoner utbetalt fra

internasjonale organisasjoner og institusjoner, herunder FN, selv om lønnsinntekt ville vært skattefri.

### ***13.2 Skatteavtale***

Etter NSA art. 18 nr. 1 skal offentlig eller privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) skattlegges bare i den stat hvorfra utbetalingen finner sted. Etter NSA skal den alternative fordelingsmetoden anvendes, se art. 18 nr. 1 jf. art. 25 nr. 5 b). Den alternative fordelingsmetoden skal også anvendes på grunnpensjon som utbetales fra Finland og Sverige til personer bosatt i Norge, selv om pensjonen ikke beskattes i utbetalingslandet, se art. 26 nr. 3.

Etter de fleste andre skatteavtaler som Norge har inngått kan private pensjoner skattlegges i Norge.

Er dobbeltbeskatning i skatteavtalen forebygget gjennom kreditmetoden, skal pensjonen mv. også beskattes i Norge.

Er dobbeltbeskatning i skatteavtalen forebygget gjennom fordelingsmetoden (unntaksmetoden), skal pensjonen unntas fra beskatning i Norge.

## **14 Særlig om renteinntekter**

### ***14.1 Intern rett***

For skattyter bosatt i Norge er renteinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her.

### ***14.2 Skatteavtale***

I en del avtaler er retten til å beskatte renter fordelt mellom kildestaten og bostedsstaten. Kildestaten gis rett til å beskatte rentene med en viss prosent av bruttobeløpet, mens det gis kreditfradrag i norsk skatt for skatt som dokumenteres betalt i utlandet og som ligger innenfor rammen av satsene i vedkommende avtale. Se f.eks. avtalene med Japan, Belgia, Canada, Tyrkia, Israel og Brasil. Dernest er det enkelte avtaler som gir kildestaten hele beskatningsretten; jf. avtalen med Thailand. Motsatt er det en rekke avtaler som tillegger bostedsstaten hele beskatningsretten, se f.eks. NSA art. 11 nr. 1.

## **15 Særlig om royaltyinntekt**

### ***15.1 Intern rett***

For skattyter bosatt i Norge er royaltyinntekter opptjent i utlandet skattepliktig her.

### ***15.2 Skatteavtale***

For royaltyinntekter er det i de fleste avtalene inntatt bestemmelser om at bostedsstaten har hele beskatningsretten, jf. NSA art. 12 nr. 1. Etter noen avtaler skal beskatningsretten deles. Det gjelder f.eks. avtalene med Tyrkia, Brasil og Thailand. I disse tilfelle gis et kreditfradrag i norsk skatt innen rammen av satsene i vedkommende avtale.

## **16 Særlig om virksomhet mv. i utlandet**

### ***16.1 Intern rett***

#### ***16.1.1 Hovedregel***

Fysiske personer som er bosatt i Norge, og selskaper og andre innretninger som er egne skattesubjekter, og er hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende», vil i utgangspunktet være skattepliktige til Norge for all sin virksomhet uten hensyn til hvor den er utøvet. Skatteavtaler vil imidlertid medføre

betydelige begrensninger i Norges beskatningsadgang med hensyn til virksomhet som drives i utlandet, se nedenfor.

#### *16.1.2 Fradrag for kostnader og tap i utlandet*

I den utstrekning inntekter ved virksomhet i utlandet skal tas med til beskatning i Norge, f.eks. fordi virksomheten utøves i et land som Norge ikke har skatteavtale med, eller skatteavtalen forebygger dobbeltbeskatning ved kreditmetoden eller fordi virksomheten ikke drives gjennom et fast driftssted i et skatteavtaleland, vil de korresponderende kostnader være fradragsberettiget ved ligningen i Norge. Dette gjelder selv om virksomheten går med underskudd. Tilsvarende vil gjelde for eventuelle tap ved virksomhet i utlandet.

I den utstrekning inntekter eller gevinster i virksomheten, etter skatteavtale er unntatt fra skattlegging i Norge, kommer kostnader og tap i virksomheten, herunder underskudd, ikke til fradrag i Norge etter intern rett, verken helt eller delvis. Underskudd som relaterer seg til inntektsår da skatteavtale med vedkommende land var basert på fordelingsmetoden, kan ikke fremføres ved overgang til kreditmetoden, se FIN i Utv. 1998/1396.

Om fradrag for gjeld og gjeldsrenter, se nedenfor under pkt. 17 «Fradragsregler».

### **16.2 Skatteavtale**

#### *16.2.1 Generelt*

Etter skatteavtalene er hovedregelen at bostedsstaten har beskatningsretten til virksomhetsinntekter, jf. f.eks. NSA:

- når det gjelder virksomhet (forretningsvirksomhet), art. 7 nr. 1,
- når det gjelder virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., art. 14 nr. 1.

#### *16.2.2 Fast driftssted/fast sted*

For virksomhet, herunder fritt yrke, er regelen at dersom utøvelsen skjer gjennom fast driftssted/fast sted, kan beskatningen skje i den stat der det faste driftssted eller det faste sted befinner seg, se nedenfor under pkt. 16.3 «Fast driftssted».

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal overskudd ved fast driftssted/fast sted også beskattes i Norge. Ellers skal overskuddet unntas fra beskatning i Norge.

#### *16.2.3 Fritt yrke*

Inntekt av fritt yrke kan etter NSA art. 14 nr. 1 b) også beskattes i den stat hvor virksomheten er utøvet hvis vedkommende har oppholdt seg i arbeidsstaten i mer enn 183 dager i en 12 måneders periode.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal overskuddet også beskattes i Norge. Ellers skal overskuddet unntas fra beskatning i Norge.

#### *16.2.4 Artister og sportsutøvere*

Artister og idrettsutøvere som har inntekt av yrkesmessig opptreden, kan etter skatteavtalene ofte beskattes i den stat hvor virksomheten er utøvet, se NSA art. 17 nr. 1. Om hvilke inntekter dette omfatter for idrettsutøvere, se FIN Utv. 1993/1580.

Er dobbeltbeskatning forebygget gjennom kreditmetoden, skal inntekten også beskattes i Norge. Ellers skal inntekten unntas fra beskatning i Norge.

### **16.3 Fast driftssted**

#### **16.3.1 Definisjon**

«Fast driftssted» er i avtalene definert som «et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet», jf. art. 5 nr. 1 i NSA. Skatteavtalens begrep «fast driftssted» er mer omfattende enn grunnlaget for stedbunden beskatning i sktl. § 3-3. Om fast driftssted i forbindelse med fiskebåter i forhold til skatteavtalen med USA, se HRD i Utv. 1984/191.

#### **16.3.2 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, stenbrudd 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 tolv måneder.

#### **16.3.3 Eksempler på aktiviteter som ikke utgjør fast driftssted**

NSA har i art. 5 nr. 5 en oppregning av aktiviteter som ikke anses for å være fast driftssted. Felles for alle disse er at det gjelder virksomhet 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 foretaket
- varelager som tilhører foretaket opprettholdes utelukkende for lagring, utstilling eller utlevering
- varelager som tilhører foretaket opprettholdes utelukkende for bearbeidelse ved et annet foretak
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende til innkjøp av varer eller til innsamling av opplysninger for foretaket
- et fast forretningssted opprettholdes utelukkende for å drive annen virksomhet som for foretaket 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 forretningsstedets samlede virksomhet som skrives seg fra denne kombinasjonen, er av forberedende art eller har karakter av en hjelpevirksomhet.

#### **16.3.4 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 «byggningsarbeid eller anleggs- eller monteringsprosjekt» bør tolkes vidt.

Anlegg av veier, broer og oljeledninger vil klart gå inn under bestemmelsen. Deler av et byggningsarbeid vil normalt også falle inn under bestemmelsen.

Om hvorvidt flere oppdrag må ses under ett i forbindelse med 12-måneders regelen, se URD i Utv. 80/596.

#### *16.3.5 Fast driftssted ved agent/representant*

Art. 5 nr. 6 i NSA bestemmer at når en representant utøver virksomhet i en stat på vegne av et foretak i en annen stat, skal representasjonen anses som fast driftssted. Således vil ikke bare representanten selv, men også det utenlandske foretak han representerer, bli skattepliktige til representasjonsstaten. Dersom representantens virksomhet er av en slik karakter at den ikke ville ha utgjort et fast driftssted dersom den hadde vært utøvet av foretaket selv, vil det heller ikke foreligge et fast forretningssted når den utøves av en representant.

Etter art. 5 nr. 7 etableres ikke fast driftssted såfremt forretninger avsluttes i den annen stat gjennom en megler, kommisjonær eller en annen mellommann dersom vedkommende mellommann opptrer innenfor rammen av sin ordinære forretningsvirksomhet.

Art. 5 nr. 8 er en spesialbestemmelse om at mor- og datterselskaper ikke i seg selv er faste driftssteder for hverandre. Det samme vil gjelde selskaper hvor det er tilsvarende fellesskap i eierinteressen som f.eks. i søsterselskapsforhold.

#### *16.4 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 OECD's mønsteravtale vil det være nok at utøvelsen av yrkesvirksomheten 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.

#### *16.5 Inntektsfastsettelse ved fast driftssted/fast sted*

##### *16.5.1 Hovedregel*

Når det er fastslått at det foreligger et fast driftssted eller et fast sted, oppstår spørsmålet om hvilken inntekt som skal beskattes i driftsstedstaten.

Hovedregelen er at driftsstedstaten bare kan beskatte så mye av fortjenesten som kan tilskrives det faste driftssted, se art. 7 nr. 1 i NSA. Det er bare inntekter av den aktivitet som utøves gjennom det faste driftssted som kan beskattes i driftsstedsstaten, mens inntekt av annen aktivitet ikke skal beskattes der.



Et foretaks renteinntekter mv. skal normalt beskattes i den stat hvor foretaket har sitt hovedkontor, med mindre fordringen har spesiell tilknytning til det faste driftssted.

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, jf. art. 7 nr. 2.

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. 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 art. 7 nr. 2. En kan derfor ikke uten videre fordele foretakets samlede nettoinntekt i forhold til produksjonstill o.l.

Dersom driftsstedet eller hovedkontoret er blitt tilført for få eller for små inntektsposter eller for mange eller for store kostnadsposter, skal det korrigeres for dette.

En andel av felles administrasjonsomkostninger og andre felles omkostninger skal belastes det faste driftssted selv om disse i regnskapet f.eks. 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 der reelt sett har gått med overskudd.

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.

#### *16.5.2 Frem- og tilbakeføring av underskudd*

I tilfelle driftsstedet har gått med underskudd, er det bare dette underskudd som kan trekkes fra ved driftsstedet og det er likeledes bare slikt underskudd som kan frem- og tilbakeføres ved driftsstedet.

### **16.6 Fastsettelse av beregnet personinntekt**

#### *16.6.1 Intern rett*

Det er ikke vedtatt særregler om deling av virksomhetsinntekt for norske aksjonærer/eiere av enmannsforetak/deltakere i deltakerlignede selskaper når disse er aktive i norske selskaper med virksomhet i utlandet eller i utenlandske selskaper med virksomhet i Norge eller i utlandet. Om betingelsene for deling og om fastsettelse av beregnet personinntekt, se stikkordene «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)» og «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)». Se også Sk.nr. 15/1992 punkt 4 om fastsettelse av personinntekt for aksjonærer ved utenlandsopphold (Utv. 1992/1070).

#### *16.6.2 Skatteavtale*

Beregnet personinntekt er å anse som virksomhetsinntekt og det er skatteavtalens bestemmelser om virksomhetsinntekt som kommer til anvendelse. Dette vil vanligvis være bestemmelsen om inntekt ved forretningsvirksomhet, jf. bestemmelsen om fast driftssted, se NSA art. 7 og 5. Andre bestemmelser som kan komme til anvendelse er i NSA art. 14 om selvstendige personlige tjenester (fritt yrke), art. 17 om artister mv. og art. 21 om virksomhet knyttet til kontinentalsokkelen.

Dersom Norge i henhold til skatteavtalen har fraskrevet seg retten til å skattlegge den virksomhet som drives i utlandet av et norsk selskap eller i Norge av et utenlandsk selskap, skal det ikke beregnes personinntekt av den del av selskapets overskudd som skriver seg fra slik virksomhet.

## **17 Fradragsregler**

### ***17.1 Norsk eiet fast eiendom/virksomhet i utlandet***

#### ***17.1.1 Generelt***

For person bosatt og selskap mv. 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.

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 skattytere som utøver eller deltar i virksomhet i utlandet, skal gjeld- og/eller gjeldsrentefordeling foretas når virksomheten i utlandet anses for å være drevet gjennom et fast driftssted og Norge anvender fordelingsmetoden 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.

For ektefeller bosatt i Norge tas begge 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.

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 forholdmessig fordeling av gjeldsrentene. Gjeld vil i slike tilfeller være fullt fradragsberettiget i Norge.

Hvis skattyters formue og/eller inntekt av fast eiendom eller virksomhet i utlandet er skattepliktig i Norge fordi dobbeltbeskatning unngås ved anvendelsen av kreditmetoden, er gjeld og gjeldsrenter fullt fradragsberettiget i Norge.

#### ***17.1.2 Person bosatt 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, skal fradraget for gjeld og gjeldsrenter i Norge

begrenses. I slike tilfeller er formuen i og inntekten av den faste eiendommen normalt unntatt fra beskatning i Norge etter skatteavtale.

### *17.1.3 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, og verdien av skattyters samlede eiendeler.

For skattytere med full regnskapsplikt, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt», 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. 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 regnskapskikk. Eiendelene i utlandet og i Norge må være vurdert etter de samme regnskapsprinsipper.

For skattytere, herunder fysiske personer, som ikke har full regnskapsplikt, skal verdien av fast eiendom i utlandet og eiendelene i virksomheten i utlandet samt skattyters øvrige samlede eiendeler fastsettes til ligningsverdi (skattemessig formuesverdi). 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. Dette innebærer at det må legges til grunn tilnærmet samme forhold mellom ligningsverdi og salgsverdi som i vedkommende kommune i Norge.

### *17.2 Norsk eiet utenlandsk selskap*

Når norske aksjonærer etter samtykke fra departementet i henhold til sktl. § 2-37 (4) anses som direkte eier av fast eiendom med tilbehør i utlandet, eller som deltaker i næringsdrift knyttet til slike eiendommer mv., skal det ved fordelingen tas hensyn til det utenlandske selskaps gjeld og renter av gjeld som etter en forholdsmessig fordeling faller på verdien av vedkommende eiendommer og anlegg som skattyteren anses som eier av, jf. sktl. § 4-31 (4) og § 6-91.

### *17.3 Innenlandsboende med midlertidig opphold i Norge*

Om 15 pst. standardfradrag i arbeidsinntekt for skattytere som er midlertidig bosatt i Norge, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

### *17.4 Innenlandsboende med sitt virkelige hjem i annen EØS-stat*

Om fradragsrett for merkostnader for person bosatt i Norge som pendler til bolig i annen EØS-stat, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat».

### **18 Utenlandsoppgave mv. (RF-1060)**

Om plikten til å sende utenlandsoppgave og å gi oppgave over konti i utenlandsk bank, se stikkord «Opplysningsplikt om egne forhold». Se også forskrift av 22. januar 1991 nr. 57 om gebyr ved for sent eller ikke leverte ligningsoppgaver (lignl.).

## **Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)**

*Sktl. § 2-1 (7) 2. pkt., § 2-2 (6) 2. pkt., § 2-37 (4), §§ 16-20 til 16-28 og § 6-15. FSFIN § 16-28. Sk.nr. 13/1997 (Utv. 1997/644).*

## **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 i samme inntektsår/inntektsperiode.

## **2 Generelt om forebygging av dobbeltbeskatning**

Personer som er bosatt og selskaper eller andre innretninger som er hjemmehørende i Norge, er skattepliktige hit for hele sin formue og inntekt etter norsk intern rett (globalinntektsprinsippet), jf. sktl. § 2-1 (1) og (7) og § 2-2 (1) og (6). Dette gjelder som hovedregel uansett om formuen/inntekten befinner seg/ervertes 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.

Internasjonal dobbeltbeskatning kan forebygges på følgende måter:

- Fordelingsmetoden (unntaksmetoden) innebærer at inntekten eller formuesposten bare skal beskattes i ett av landene, se nedenfor under pkt. 3 «Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)».
- 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 del av skatten som faller på den utenlandske del av inntekten, se f.eks. NSA art. 25 nr. 5 b) og c), se nedenfor under pkt. 4 «Den alternative fordelingsmetoden».
- Kreditmetoden innebærer at begge land kan beskatte inntekten eller formuesposten, 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 kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som er beskattet i utlandet. Se nedenfor under pkt. 5 «Kreditmetoden».
- Det gis fradrag i norsk inntekt for den utenlandske skatten, se nedenfor under pkt. 6 «Fradrag i inntekt for utenlandsk skatt».

I intern rett anvendes kreditmetoden. I stedet for kreditfradrag kan det gis fradrag for utenlandsk skatt som inntektsfradrag i alminnelig inntekt, jf. sktl. § 6-15. Fra og med inntektsåret 2002 gjelder i tillegg en regel om fritak for skatt for lønnsinntekt ved arbeid i utlandet i minst 12 måneder (ny ettårsregel) se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 10.1.2 «Den nye 1-årsregelen, generelt».

I skatteavtalene er dobbeltbeskatning forebygget gjennom en deling av beskatningsretten mellom landene. Skatteavtalens bestemmelser kan ha formuleringen at en formues- eller inntektspost «bare skal kunne» beskattes i en av statene. I slike tilfeller kan den annen stat ikke beskatte posten. Når NSA benytter denne formuleringen, kommer den alternative fordelingsmetode til anvendelse for visse inntekter, se f.eks. NSA art. 18 i sammenheng med art. 25 nr. 5 b). I flere andre tilfeller har skatteavtalene formuleringen at en inntektspost «kan»/«kan også» beskattes i en av statene. Slike bestemmelser hindrer ikke den andre staten fra å foreta beskatning av denne inntektspost. For å unngå dobbeltbeskatning i disse tilfellene

har avtalene i tillegg bestemmelser om hvilken metode som skal anvendes for å unngå dobbeltbeskatning, jf. NSA art. 25. De tre 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). Disse avtalene inneholder også bestemmelser om anvendelse av kreditmetoden for visse typer inntekter.

### **3 Fordelingsmetoden (unntaksmetoden)**

#### **3.1 Generelt**

Fordelingsmetoden anvendes bare i skatteavtalene. Den innebærer at bostedsstaten unnlater å ta med i sitt beregningsgrunnlag den inntekt som etter skatteavtalen kan beskattes i den annen stat.

Norge har inntatt et såkalt progresjonsforbehold i sine avtaler. FIN har imidlertid gitt anvisning på at progresjonsforbeholdet for tiden ikke skal anvendes.

#### **3.2 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. Imidlertid er det bestemmelser om subsidiær beskatningsrett i skatteavtalen med Tyskland art. 15 nr. 3, skatteavtalen med Storbritannia art. 32 nr. 1 og i NSA art. 26 nr. 2 og 5.

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. 5 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.

### **4 Den alternative fordelingsmetoden**

#### **4.1 Generelt**

Den alternative fordelingsmetoden er en metode for å unngå dobbeltbeskatning som anvendes i den nordiske skatteavtalen, se NSA art. 25 nr. 5 b) og c) og i skatteavtalene med Irland art. 24 nr. 4, Singapore art. 24 nr. 2 b) og Uganda art. 23 nr. 3 b) (ii) for personer som er skattemessig bosatt i Norge etter intern rett og vedkommende skatteavtale. Metoden innebærer at Norge kan medregne 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.

Den alternative fordelingsmetoden omfatter f.eks. følgende inntekter etter NSA.:

- lønnsinntekt som er skattepliktig i et annen nordisk land, jf. NSA art. 15 nr. 1, 21 nr. 7 a) og 19 nr. 1 og/eller
- pensjon fra et annet nordisk land, jf. NSA art. 18 nr. 1.

Den alternative fordelingsmetoden skal også anvendes på grunnpensjon som utbetales fra Finland og Sverige til personer bosatt i Norge, selv om pensjonen ikke beskattes i utbetalingslandet, se art. 26 nr. 3.

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.

#### ***4.2 Tilordning av inntekter og kostnader ved beregning av norsk skatt på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden***

Ved beregning av det beløp inntektsskatten skal settes ned med, må all inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og tilhørende kostnader tilordnes utlandet. (I det følgende brukes NSA som eksempel). Skattyter skal foreta en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land i skjemaet RF-1150. Personinntekt og alminnelig inntekt som tilordnes utlandet, skal fastsettes etter norske regler.

##### *4.2.1 Tilordning av inntekt*

Lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, og/eller pensjon som utbetales fra et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet. Alle andre inntekter tilordnes den norske inntekten.

##### *4.2.2 Tilordning av kostnader*

Kostnader som kan direkte tilordnes lønnsinntekt som er skattepliktig i et annet nordisk land, og/eller pensjon som utbetales fra et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet. Fradragsposter som er direkte knyttet til inntekt både i Norge og i et annet nordisk land, skal tilordnes utlandet med en forholdsmessig andel.

For skattytere som har lønns- og/eller pensjonsinntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og som ikke har noen annen lønns- eller pensjonsinntekt verken i Norge eller i utlandet, skal alle fradragsposter som knytter seg til lønns- og/eller pensjonsinntektene, fradras i den inntekten som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

For skattytere som både har lønns- og/eller pensjonsinntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden og annen slik inntekt, skal fradragsposter som knytter seg til den totale lønnsinntekten, fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntektene. Dette gjelder bl.a. minstefradrag i egen inntekt.

For skattytere som har både lønn og pensjon, skal minstefradraget i utgangspunktet fordeles forholdsmessig mellom lønns- og pensjonsinntekt. Har skattyteren fått høyere minstefradrag en 23 pst av grunnlaget på grunn av særskilt nedre grense for minstefradrag i lønnsinntekt, skal det ekstra minstefradraget i sin helhet tilordnes lønnsinntekten.

Andre fradragposter må 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 fradragposter:

- virkelige kostnader vedrørende tjenesten
- fradrag for arbeidsreiser
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) og (3).

Fremførbart underskudd skal normalt i sin helhet henføres til den norske inntekten.

Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere skal fordeles forholdsmessig mellom lønn i annet nordisk land og lønn i Norge.

Fradrag som ikke kan direkte tilordnes inntekten i utlandet, skal fordeles etter det såkalte nettoinntektsprinsippet, det vil si en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten er tilordnet. Nettoinntekt er den inntekt som er omfattet av den alternative fordelingsmetoden, fratrukket de kostnader som kan tilordnes direkte. Gjeldsrenter skal alltid fordeles etter nettoinntektsprinsippet. Dette gjelder også inntektsfradrag for fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold. Når det skal foretas en gjeldsrentefordeling etter sktl. § 6-91, skal bare de rentekostnader som er fradragsberettiget i Norge, fordeles. For ektefeller tas det utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser.

Andre kostnader som skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet er bl.a.:

- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap ifølge oppgave fra selskapet
- underholdsbidrag
- foreldrefradrag
- innbetaling til individuell pensjonsavtale
- bidrag til forskning
- aksjonærbidrag til nystiftede aksjeselskap
- særfradrag etter sktl. § 6-80, § 6-81 (1) bokstav a, § 6-82 og § 6-83.

Ved beregningen av den inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, og øvrig inntekt skal man først trekke fra de kostnader som kan tilordnes direkte. Da fremkommer den nettoinntekt som skal legges til grunn ved fordelingen etter nettoinntektsprinsippet. Så trekker man fra de kostnader som skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet.

#### *4.2.3 Særlig om ektefeller*

Når ektefeller lignedes særskilt eller felles med fordeling av skatt, skal hver ektefelle ses for seg ved fastsettelsen av den del av den norske skatten som forholdsmessig faller på inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden.

### ***4.3 Fastsettelse 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 og/eller pensjonen tas

således med i beskatningsgrunnlaget i Norge, men den beregnede norske skatten nedsettes med det beløp som forholdsmessig faller på den inntekt 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, godtgjørelsesfradrag på aksjeutbytte 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.

#### ***4.4 Fastsettelse 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 stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 2.4 «Avgjørelsesmyndighet».

Har skattyter bare offentlig pensjon fra et annet nordisk land (og ikke mottar norsk offentlig pensjon), skal det ikke fastsettes trygdeavgift på pensjonen. Dette gjelder også hvis han i tillegg mottar norsk og/eller utenlandsk privat pensjon. I slike tilfeller kan ligningsmyndighetene normalt unnlate å utligne trygdeavgift selv om det ikke er fremlagt noen dokumentasjon fra trygdemyndighetene.

Har skattyter offentlig pensjon både fra Norge og et annet nordisk land, skal det utlignes trygdeavgift av all mottatt pensjon.

#### ***4.5 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 kreditmetoden, må det først foretas en nedsettelse av skatt etter den alternative fordelingsmetoden før man beregner det maksimale kreditfradraget. 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.

#### ***4.6 Valutakurs***

Beløp i fremmed valuta omregnes etter kursen på transaksjonstidspunktet eller etter en årlig gjennomsnittskurs.

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.

De årlige gjennomsnittlige midtkurser for de viktigste valutaer tas hvert år inn i en melding fra Skattedirektoratet. Kursene er også tilgjengelig på Internett under adresse [www.norges-bank.no/stat/valutakurser/index.html](http://www.norges-bank.no/stat/valutakurser/index.html)

#### ***4.7 Skjema***



Skattyter må foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og andre nordiske land på et eget skjema «Nedsettelse av inntektsskatt på lønn og pensjon» (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 RF-1147.

#### **4.8 Endring av ligning**

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuell skattenedsettelse omberegnes.

### **5 Kreditmetoden**

#### **5.1 Generelt**

##### *5.1.1 Intern rett*

De alminnelige kreditbestemmelser er inntatt i sktl. §§ 16-20 til 16-28 og FSFIN § 16-28.

Det finnes også internrettslige regler i sktl. § 16-30 flg. om kreditfradrag i norsk skatt på skatt betalt i utlandet på mottatt utbytte fra utenlandsk datterselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte».

##### *5.1.2 Skatteavtale*

Bestemmelsene i sktl. §§ 16-20 til 16-25 gjelder også når retten til kreditfradrag følger av en skatteavtale. Dersom skatteavtalen inneholder uttrykkelige bestemmelser om hvordan kreditfradraget skal fastsettes, skal disse gå foran.

Norge har i 2002 gått over til å anvende kreditmetoden som metode for å unngå dobbeltbeskatning i stedet for fordelingsmetoden i den nye skatteavtalen med Irland. Norge anvender også kreditmetoden i de nye avtalene med Argentina og Uganda.

Dersom skattyter både skal ha nedsatt skatt etter den alternative fordelingsmetoden og kreditfradrag for skatt betalt i utlandet, må nedsettelsen av skatt beregnes før kreditfradrag.

#### **5.2 Vilkår**

##### *5.2.1 Hvem kan kreve skattefradrag*

Kreditreglene kommer kun til anvendelse for personer bosatt og selskaper hjemmehørende i Norge. Om hvor en skattyter anses bosatt/hjemmehørende se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

I tilfeller hvor en person anses skattemessig 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.

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 er gjenstand for deltakerligning i Norge. Skattytere som er deltakere i selskaper som deltakerlignes etter nettometoden (sktl. § 10-40 flg.), herunder 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. Om skatt på utbytte som norsk morselskap mottar fra utenlandsk datterselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte».

Et selskap hjemmehørende i utlandet som driver virksomhet gjennom et fast driftssted i Norge, vil i visse tilfeller kunne kreve kreditfradrag i Norge hvis skatteavtalen har en særskilt ikke-diskrimineringsbestemmelse

#### *5.2.2 Norske skatter det kan kreves fradrag i*

Utenlandsk inntektsskatt kan bare krediteres mot norsk inntektsskatt. 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. 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. Kreditfradraget kan ikke overstige den del av norsk skatt som faller på den inntekten/formuen som er beskattet i utlandet.

#### *5.2.3 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
- refererer seg til samme inntektsår som inntekten eller formuen er skattepliktig i Norge, se nedenfor under pkt. 5.3 «Begrensninger i fradragsretten; samme inntektsår»
- ikke overstiger det beregnede maksimale kreditfradraget, se nedenfor under pkt. 5.5 «Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (generelt)», pkt. 5.6 «Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (formuesskatt)» og pkt. 5.7 «Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (inntektsskatt)»
- ikke overstiger den skatt som kildestaten kan kreve i henhold til skatteavtale, se nedenfor under pkt. 5.4 «Begrensninger i fradragsretten; skatteavtalens kildeskattesats»
- er endelig fastsatt, dvs. at ordinær ligning i utlandet foreligger
- er betalt

Om krav til dokumentasjon, se nedenfor under pkt. 5.15 «Dokumentasjons- og oppgaveplikt».

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.

Følgende utenlandske skatter gir ikke rett til kreditfradrag (listen er ikke uttømmende):

- Fastighetsskatt (Sverige)
- Ejendomsværdiskat (Danmark)
- Council Tax (Storbritannia)
- Taxe Foncière (Frankrike)
- Taxe Professionnelle (Frankrike)

### **5.3 Begrensninger i fradragsretten; samme inntektsår**

#### *5.3.1 Generelt*

Fradragsretten i norsk skatt gjelder bare for utenlandsk skatt som refererer seg til samme inntektsår som formuen/inntekten er skattepliktig til Norge, se Ot.prp. nr. 46 (1995-96) side 22-23. Skatt utlignet i en fremmed stat må derfor henføres til et bestemt inntektsår. Denne henføringen må skje iht. de relevante utenlandske skattebestemmelser. Blir formue/inntekt skattlagt i forskjellige inntektsår i Norge og i utlandet, gis det ikke kreditfradrag i norsk skatt.

#### *5.3.2 Avvikende inntektsår*

Enkelte stater benytter et inntektsår som avviker fra kalenderåret. I disse tilfellene må den utenlandske skatten fordeles i forhold til det som faller innenfor det norske inntektsåret og det som faller på andre inntektsår. Det gis bare fradrag for den del av den utenlandske skatten som refererer seg til det aktuelle norske inntektsåret.

#### *5.3.3 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. Reglene om kreditfradrag tar ikke sikte på å forebygge den økonomiske dobbeltbeskatning som følger av slike tidfestingsforskjeller, men bare den dobbeltbeskatning som skjer i Norge og utlandet for 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. Selv om gevinsten økonomisk sett er dobbeltbeskattet, gis det i dette tilfelle ikke fradrag for den skatten som er betalt i utlandet fordi gevinsten ikke er skattlagt i samme inntektsår.

#### *5.3.4 Særlig om beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap*

Dersom en aktiv aksjonær får lønn fra et utenlandsk aksjeselskap, kan både lønnen og den beregnede personinntekten tas med i grunnlaget for kreditfradragberegningen. Beregnet personinntekt fra aksjeselskap tilordnes skattyter året etter selskapets inntektsår, dvs. året etter at lønnsinntekten er skattepliktig. Det innebærer at beregnet personinntekt ikke er fastsatt på det tidspunkt kreditfradraget for utenlandsk skatt på lønnsinntekten beregnes. Skattyter kan i disse tilfeller velge mellom å la beregnet personinntekt inngå i globalinntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag det året personinntekten skattlegges, eller å foreta en ny beregning av maksimalt kreditfradrag for foregående år og avregne overskytende kreditfradrag i årets skatt.

Skattyter må fremme krav om å få beregnet et nytt maksimalt kreditfradrag for foregående år samtidig som det fremmes krav om kreditfradrag.

Dersom skattyteren velger å foreta en ny beregning av det foregående årets maksimale kreditfradrag, må den baseres på det foregående årets inntektsgrunnlag pluss beregnet personinntekt som er tilordnet året etter. Differansen mellom det korrigerte kreditfradraget og

det kreditfradraget som er gitt ved det foregående års ligning, kan trekkes fra i årets skatt. Hvis skattyteren velger å benytte denne metoden, må den beregnede personinntekt holdes utenfor globalinntekten ved beregningen av det maksimale kreditfradraget i det år beregnet personinntekt tilordnes. I den utstrekning utenlandsk skatt kommer til fradrag i skatt på beregnet personinntekt, vil skattyterens refusjonskrav etter sktl. § 16-40, bli tilsvarende redusert. Dersom aksjonæren ikke benytter seg av adgangen til å fradra utenlandsk skatt i norsk skatt på beregnet personinntekt, men i stedet krever den norske skatten refundert av selskapet, vil selskapet ikke ha rett til kreditfradrag for noen del av det utbetalte refusjonsbeløp.

#### ***5.4 Begrensninger i fradragsretten; skatteavtalens kildeskattesats***

Kreditfradraget 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.

#### ***5.5 Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (generelt)***

##### ***5.5.1 Generelt***

Kreditfradraget er begrenset til det laveste av:

- den beregnede norske skatten på den samlede utenlandsinntekten og/eller utenlandsformuen (beregnet maksimalt kreditfradrag), og
- det beløp som faktisk er betalt i skatt i utlandet samme inntektsår som inntekten/formue er skattepliktig i Norge

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag skal den samlede formue og/eller den samlede personinntekt og/eller den samlede alminnelige inntekt som er fastsatt ved ligningen i Norge, fordeles mellom utlandet og Norge. Skattyter skal foreta fordelingen i skjemaene RF 1145, 1147 og 1149, som er pliktig vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves. 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.

Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, se stikkord pkt. 4 «Den alternative fordelingsmetoden», skal holdes utenfor globalinntekten ved beregning av det maksimale kreditfradraget.

##### ***5.5.2 Særlig om ektefeller***

Lignes ektefellene særskilt eller felles med fordeling av skatt, ses hver ektefelle for seg ved beregning av maksimalt kreditfradrag.

#### ***5.6 Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (formuesskatt)***

##### ***5.6.1 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). Dette beløp kalles det beregnede maksimale kreditfradrag. 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. Verdien av formuesobjektene i utlandet er den samme verdien 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 og denne skatten skal fordeles forholdsmessig mellom utenlandsformuen og den norske formuen. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsformuen, som utgjør det beregnede maksimale kreditfradraget.

#### *5.6.2 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  
- skattenedsettelse etter 80 % regelen  
= samlet formuesskatt

### **5.7 Begrensninger i fradragsretten; maksimalt kreditfradrag (inntektsskatt)**

#### *5.7.1 Generelt*

Fradraget for utenlandsk inntektsskatt er begrenset til den beregnede norske skatten som etter en forholdsmessig fordeling faller på inntekt som er beskattet i utlandet (utenlandsinntekten). Den forholdsmessige fordelingen beregnes separat for skatt på alminnelig inntekt og for toppskatt. Summen kalles det beregnede maksimale kreditfradrag. Beregningen av maksimalt kreditfradrag skjer under ett for all inntekt i utlandet (den generelt begrensede kreditmetode). Det kan ikke gis fradrag med større beløp enn det som er betalt i inntektsskatt i utlandet.

Inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden i den nordiske skatteavtalen, skal holdes utenfor både globalinntekten og utenlandsinntekten ved beregningen av det maksimale kreditfradraget.

Som utenlandsinntekt regnes bare inntekt som:

- har kilde i utlandet og
- er rettmessig beskattet i kildestaten og
- er tatt med ved ligningen av inntekt i Norge og
- hvor utenlandsk skatt er helt eller delvis betalt.

Utenlandsinntekten er i prinsippet det samme beløp som er brukt ved ligningen i Norge, dvs. fastsatt etter norske regler. Resten av den samlede inntekt, 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. Inntekt som ikke inngår i det norske globalinntektsgrunnlaget (fordi den er unntatt fra norsk beskatning i henhold til

den ordinære fordelingsmetoden) inngår 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 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.

Ved beregning av det maksimale kreditfradrag må inntekter og kostnader tilordnes enten utenlandsinntekten eller den norske inntekten.

Deretter skal det skje en skatteberegning på den skattepliktige globalinntekten og denne skatten skal fordeles forholdsmessig på utenlandsinntekten og den norske inntekten. Det er det skattebeløp som tilordnes utenlandsinntekten som utgjør det beregnede maksimale kreditfradrag.

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. 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 28 pst. Når både utenlandsinntekten og den norske inntekten er positiv, vil det beregnede maksimale kreditfradrag tilsvare 28 pst. av netto utenlandsinntek.

For personlige skattytere må det 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. Det beregnede maksimale kreditfradraget tilsvarer summen av den skatt på personinntekt og alminnelig inntekt som er tilordnet utenlandsinntekten.

Mottar norsk morselskap utbytte fra utenlandsk datterselskap, kan morselskapet velge å kreve kreditfradrag etter sktl. § 16-30, se «Aksjer - utbytte», i stedet for kreditfradrag etter sktl. §§ 16-20 til 16-28. I så fall skal utbyttet fra datterselskapet i sin helhet holdes utenfor ved beregningen av kreditfradraget etter §§ 16-20 til 16-28 i de tilfeller det også kreves fradrag etter disse bestemmelsene.

#### *5.7.2 Tilordning av inntekter*

Tilordning av inntektsposter til utenlandsinntekt skal skje etter den direkte tilordningsmetode. I dette ligger at inntekt henføres til utenlandsinntekten (kilde i utlandet) og den norske inntekten etter hvor den rettmessig er oppebåret.

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.

Mottatt konsernbidrag og aksjonærbidrag skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet, dvs. en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten er tilordnet.

Tap ved salg av aksjer skal tilordnes på samme måte som en tilsvarende gevinst.

### *5.7.3 Tilordning av kostnader*

Tilordning av kostnader til utenlandsinntekt skal i utgangspunktet skje etter den direkte tilordningsmetode. I dette ligger at det kun er kostnader som er direkte knyttet til utenlandsinntekten som skal trekkes fra den inntekten ved beregningen av maksimalt kreditfradrag. Foreligger det skatteavtale, kan denne ha bestemmelser om fordeling av kostnadsposter. 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 trekkes fra i utenlandsinntekten med en forholdsmessig andel.

For skattytere som har lønnsinntekt som inngår i utenlandsinntekten og annen lønnsinntekt, skal fradragsposter som knytter seg til den totale lønnsinntekten, fordeles forholdsmessig mellom lønnsinntektene. Dette gjelder bl.a. minstefradrag. Forandre fradragsposter må det vurderes konkret om de knytter seg til utenlandsinntekten, den norske inntekten eller den totale lønnsinntekten. Dette gjelder bl.a. følgende fradragsposter:

- virkelige kostnader vedrørende tjenesten
- fradrag for arbeidsreise
- merkostnader ved å bo utenfor hjemmet, herunder fradrag for besøksreiser til hjemmet
- premie til tjenstepensjonsforsikring
- fagforeningskontingent
- særskilt fradrag for sjøfolk
- særskilt fradrag for fiskere og fangstfolk
- særfradrag etter sktl. § 6-81 (2) og (3).

Fremførbart underskudd som ikke er knyttet til virksomhet, skal normalt i sin helhet henføres til den norske inntekten.

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.

Standardfradrag for utenlandske arbeidstakere skal fordeles forholdsmessig mellom lønn som inngår i utenlandsinntekten og øvrig lønn.

Er det ikke mulig å finne ut hvor en kostnad rettmessig skal tilordnes, skal kostnaden fordeles etter nettoinntektsprinsippet, dvs. en forholdsmessig fordeling etter hvor nettoinntekten er tilordnet.

Gjeldsrenter skal alltid fordeles etter nettoinntektsprinsippet. Dette gjelder også inntektsfradrag for fordel ved rimelig lån i arbeidsforhold. Når det skal foretas en gjeldsrentefordeling etter sktl. § 6-91, skal bare de rentekostnader som er fradragsberettiget i Norge fordeles. For ektefeller skal man ved beregningen av maksimalt kreditfradrag ta

utgangspunkt i den gjeldsrentefordeling som ektefellene har lagt til grunn i sine selvangivelser.

Andre kostnader som skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet er bl.a.:

- andelseiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskap ifølge oppgave fra selskapet
- underholdsbidrag
- foreldrefradrag
- innbetaling til individuell pensjonsavtale
- bidrag til forskning
- aksjonærbidrag til nystiftet aksjeselskap
- konsernbidrag
- særfradrag etter sktl. § 6-80, § 6-81 (1) bokstav a, § 6-82 og § 6-83.

Andre kostnader enn gjeldsrenter som ikke kan tilordnes en bestemt virksomhet, kan unntaksvis fordeles etter en annen fordelingsnøkkel enn nettoinntektsprinsippet. Skattyteren må da dokumentere at fordelingen gir et rimelig resultat i samsvar med alminnelig aksepterte forretningsmessige og bedriftsøkonomiske prinsipper samt at fordelingen anvendes konsekvent.

Ved beregningen av skattepliktig utenlandsinntekt og norsk inntekt skal man først trekke fra de kostnader som kan tilordnes direkte. Da fremkommer den nettoinntekt som skal legges til grunn ved fordelingen etter nettoinntektsprinsippet. Så trekker man fra de kostnader som skal fordeles etter nettoinntektsprinsippet. Til sist fratrekkes eventuelle kostnader som tillates fordelt etter andre fordelingsnøkler enn nettoinntektsprinsippet.

### ***5.8 Beregning av den norske skatten på den totale inntekten (globalinntekten), etterskuddspliktige***

Den totale norske skatt som skal fordeles er fellesskatt til staten.

For kraftforetak som driver kraftproduksjon må det tas hensyn til at fellesskatten skal reduseres med naturressursskatt.

### ***5.9 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 (ev. til staten)  
+ fellesskatt

+ skattetillegg for brutt BSU  
- andel av skattebegrensning etter sktl. § 17-1  
- andel av finnmarksfradrag  
- andel av skattefradrag for BSU  
= samlet skatt på alminnelig inntekt

Den totale norske skatt på personinntekt som skal fordeles, settes til:



Toppskatt

- andel av finnmarksfradrag
  - andel av skattefradrag for BSU
- = samlet skatt på personinntekt

### **5.10 Fastsettelse 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 stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng» under pkt. 2.4 «Avgjørelsesmyndighet».

### **5.11 Ubenyttet kreditfradrag**

Ubenyttet kreditfradrag hos en ektefelle overføres til den andre ektefellen.

Innenfor rammen av det maksimale kreditfradrag, kan forskuddspliktige skattytere kreve å fremføre utenlandsk skatt til fradrag i norsk skatt i inntil 10 år. Årets kreditfradrag skal fradras før fremført kreditfradrag kan avregnes mot norsk skatt. Se sktl. § 16-22.

For etterskuddspliktige vil beregnet maksimalt kreditfradrag aldri overstige utlignet norsk skatt. Det vil derfor aldri oppstå spørsmål om fremføring av kreditfradrag.

Det foreligger ikke noen tilbakeføringsrett for kreditfradrag.

### **5.12 Forholdet til sktl. § 16-30 flg. og § 6-15**

Kreves det fradrag etter sktl. § 16-30 flg. for utenlandsk skatt, kan det ikke kreves kreditfradrag for samme skattebeløp etter sktl. §§ 16-20 til 16-28.

Kreves det inntektsfradrag etter sktl. § 6-15, kan det ikke kreves kreditfradrag for samme skattebeløp.

### **5.13 Valutakurs**

#### **5.13.1 Generelt**

De månedlige og årlige gjennomsnittlige midtkurser for de viktigste valutaer tas årlig inn i en melding fra Skattedirektoratet. Kursene er også tilgjengelig på Internett under adresse [www.norges-bank.no/stat/valutakurser/index.html](http://www.norges-bank.no/stat/valutakurser/index.html)

#### **5.13.2 Regnskapspliktige**

Ved omregning av skatt samt utenlandsinntekter og -kostnader skal regnskapspliktige som hovedregel legge til grunn valutakursen på transaksjonstidspunktet. Regnskapspliktige kan i stedet velge å benytte månedlige gjennomsnittskurser i den utstrekning dette er i samsvar med norsk regnskapsrett. For selskaper som omfattes av sktl. kap. 10 og deltakere i utenlandske selskaper som omfattes av sktl. § 10-40 skal beregningen av utenlandsinntekten skje etter kursen ved årsskiftet.

Når det er gitt dispensasjon til å føre regnskapet i utenlandsk valuta etter regnskapsloven § 4, skal regnskapet omregnes til norske kroner annen hver måned. Gjennomsnittskursen i perioden kan legges til grunn ved omregningen.

#### **5.13.3 Ikke-regnskapspliktige**

Ikke-regnskapspliktige skal benytte valutakursen på transaksjonstidspunktet eller en årlig gjennomsnittskurs.

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.

#### **5.14 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 kan godtgjøres på dette tidspunkt, må det fremsettes senest 6 måneder etter at endelig skatt er fastsatt i utlandet. Kravet kan ikke under noen omstendighet fremsettes senere enn 10 år etter utløpet av det år inntekten fra utlandet er skattepliktig i Norge.

Skattyter som krever kreditfradrag for utenlandsk skatt i beregnet personinntekt fra aksjeselskap, må kreve korleksjon av foregående års maksimale kreditfradrag samtidig som det fremmes krav om kreditfradrag, se ovenfor under pkt. 5.3.4 «Særlig om beregnet personinntekt fra utenlandsk aksjeselskap».

#### **5.15 Dokumentasjons- og oppgaveplikt**

Skattyter må uopfordret dokumentere at

- beløpet som det kreves fradrag for er utenlandsk skatt som er fradragsberettiget i norsk skatt
- beløpet er innbetalt til fremmed stat, og
- beløpet utgjør endelig skatt ved ordinær ligning i fremmed stat.

Ligningsmyndighetene kan kreve at dokumentasjonen fremlegges i kopi som er bekreftet av notarius publicus. Ligningsmyndighetene kan også kreve at dokumentasjonen fremlegges sammen med oversettelse til norsk av autorisert translatør. Av konvensjon mellom Norge, Danmark, Finland, Island og Sverige av 17.06.1981 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 i Utv. 2002/890 og 899.

##### **5.15.1 Skjema**

Skattyter må foreslå en fordeling av inntekter og kostnader mellom Norge og fremmede stater på et eget skjema (RF-1145 eller RF-1147). Tilsvarende gjelder fordeling av bruttoformue og gjeld. Ved spesifisering av virksomhetsinntekt som skal tilordnes utlandet etter den direkte metoden skal skjemaet «Tilleggsskjema til RF-1145 og RF-1147 om kreditfradrag» (RF-1149) benyttes. Skjemaene er pliktig vedlegg til selvangivelsen når kreditfradrag kreves.

Skattytere som har inntekt som omfattes av den alternative fordelingsmetoden, må levere RF-1150.

Dokumentasjon og RF-skjema skal leveres samtidig med at kravet om kreditfradrag fremsettes.

### **5.16 Endring av norsk ligning**

Blir skattyterens norske ligning endret, må eventuelt kreditfradrag omberegnes.

### **5.17 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.

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.

## **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 hvis skattyteren gis kreditfradrag i norsk skatt for samme skattebeløp etter regelen i sktl. §§ 16-20 til 16-28 eller § 16-30 flg., se ovenfor.

Det er en betingelse for fradrag at det gjelder endelig fastsatt utenlandsk inntekts- eller formuesskatt som godtgjøres å være betalt. Fradragsretten gjelder også for utenlandsk skatt som svarer til inntekts- eller formuesskatt. 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.

# **Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet**

## **1 Spørsmål om skatteplikt til Norge - fremgangsmåten**

Ved spørsmål om skatteplikt til Norge må en:

- først undersøke om det foreligger hjemmel for skattlegging i Norge etter norsk intern rett
- deretter undersøke om det er inngått skatteavtale med det annet land, 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 intern rett

Dersom det ikke er inngått skatteavtale med vedkommende stat eller hvis et konkret forhold faller utenfor skatteavtalens virkeområde, skal beskatning gjennomføres etter intern rett.

Med unntak av den nordiske skatteavtalen av 1996 (NSA) er de skatteavtaler Norge har inngått bilaterale, dvs. mellom Norge og et annet land. Avtalene er ikke like, og det er derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

## **2 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 og inneholder en alternativ fordelingsmetode.

En bør være oppmerksom på at bestemmelser i andre skatteavtaler kan avvike fra de regler som nevnes i Lignings-ABCen. Bare unntaksvis er slike avvik nevnt. I det konkrete tilfelle er det derfor nødvendig å undersøke hva den aktuelle skatteavtale bestemmer.

### **3 Begrenset skatteplikt (bosatt/hjemmehørende i utlandet)**

Selv om en person ikke er fullt skattepliktig til Norge fordi vedkommende ikke anses bosatt her, kan han likevel være begrenset skattepliktig hit for bestemte formues- og/eller inntektsarter. Det samme gjelder for selskaper og innretninger hjemmehørende i utlandet.

Begrenset skatteplikt etter intern rett foreligger etter:

- sktl. § 2-3 (1) bokstavene a (fast eiendom), b (næringsvirksomhet), e (vederlag/pensjon til direktør, styremedlem mv.) og f (gratiale, tantieme mv), se nedenfor
- sktl. § 2-3 (1) bokstav d og § 2-3 (2) (lønnsinntekt), se nedenfor
- sktl. § 2-3 (1) bokstav g og SSV § 3-5 (lønn fra den norske stat), se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat»
- sktl. § 2-3 (3) (aksjegevinster mv.), se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.»
- sktl. § 2-3 (1) bokstav c, jf. § 10-13 (aksjeutbytte), se stikkord «Aksjer - utbytte»
- petroleumsskatteloven, se nedenfor og stikkord «Sokkelarbeidere»
- sktl. § 2-3 (1) bokstav h (sjømenn bosatt i utlandet), se nedenfor under margstikkord pkt. 5.4 «Sjøfolk bosatt i utlandet»
- lov av 13. desember 1996 nr. 87 om skatt på honorar til utenlandske artister (artistskatteloven), se nedenfor under margstikkord pkt. 6 «Utenlandske artister og sportsutøvere».

Om skatteavtaler, se nedenfor og stikkord «Utland - allment om skatteavtaler». Om når en person anses bosatt eller et selskap mv. anses hjemmehørende i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

#### **3.1 Skattepliktens omfang**

Skatteplikten etter sktl. § 2-3 for skattyter bosatt/hjemmehørende i utlandet omfatter bare formue og inntekt som oppbæres av de kilder som nevnt i bestemmelsen og som etter skattelovens øvrige regler er skattepliktig formue eller inntekt.

### **4 Lønnet arbeid her i riket**

#### **4.1 Intern rett**

##### **4.1.1 Vanlig ansettelsesforhold**

For personer som ikke er bosatt i Norge, men bare oppholder seg her midlertidig (under 6 måneder), vil inntekt av lønnsarbeid være skattepliktig til Norge etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d dersom alle følgende fire vilkår anses oppfylt:

- vedkommende oppbærer lønn eller annen godtgjørelse fra kilder i Norge («herværende 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 næringsvirksomhet, se under pkt. 14 «Næringsvirksomhet mv. i Norge»)

Skatteplikten omfatter lønn og annen godtgjørelse i tjeneste, herunder honorarer, tantieme, provisjoner, serveringspenger, drikkepenger og lignende ytelser som er opptjent ved arbeid i Norge.

Skatteplikten omfatter også ulike former for forskuddsbetaling av lønn mv. som refererer seg til arbeid utført i Norge selv om beløpet er utbetalt før vedkommende kommer til Norge. Den omfatter også ulike former for etterbetaling av lønn, bonus, feriepenger mv. som er opptjent ved arbeid utført i Norge selv om beløpet først utbetales etter at vedkommende har avsluttet sitt arbeidsopphold i Norge. Se sktl. § 14-3 (4). Nærmere om tidfesting, se stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året» under pkt. 3 «Bruttoinntekter».

Honorar eller godtgjørelse for oppdrag utenfor tjenesteforhold er ikke skattepliktig etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d. Honorar f.eks. for avisartikkel eller gjesteforelesning vil derfor ikke være skattepliktig når det ikke er opptjent i tjenesteforhold eller ikke er næringsinntekt 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 (1) og § 2-2 (1)) eller driver skattepliktig virksomhet her i landet (jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a og b). Det er ikke avgjørende hvor lønnen er utbetalt. Om kostnadsfradrag, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

#### *4.1.2 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 (2). 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.

Ved avgjørelsen av spørsmålet om en arbeidstaker skal anses utleid til oppdragsgiver eller utfører arbeidet for sin ordinære arbeidsgiver, skal det foretas 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 i disse tilfeller, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

#### *4.1.3 Tidfesting av 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 (4) bokstav a. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid i senere år enn innreiseåret.

#### *4.1.4 Tidfesting av etterbetalt arbeidsinntekt ved opphør av midlertidig opphold*

Lønnsinntekter og andre ytelser som har sitt grunnlag i skattyters personlige arbeidsinnsats, for eksempel salgsp provisjoner, 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 uttrede fra norsk beskatningsområde, og beskattes i Norge, jf. sktl. § 14-3 (4) 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.

## **4.2 Skatteavtale**

### *4.2.1 Lønnsinntekter i privat tjeneste, hovedregel*

Hovedregelen i skatteavtalene er at lønnsinntekt og annen lignende godtgjørelse i privat tjeneste kan skattlegges i Norge når arbeidet er utført her, jf. art. 15 nr. 1 i NSA.

### *4.2.2 Lønnsinntekter i privat tjeneste, »183-dagers regelen»*

En viktig unntaksbestemmelse til denne hovedregel er den såkalte 183-dagers regelen, NSA art. 15 nr. 2.

Ifølge denne unntaksbestemmelsen skal lønnsinntekt i privat tjeneste bare beskattes i lønnstakerens bostedsstat (ikke Norge) når alle vilkårene nedenfor er oppfylt:

- Lønnstakerens opphold i Norge, hvor han arbeider i et eller flere tidsrom, må tilsammen ikke overstige 183 dager i løpet av en periode på 12 måneder som begynner eller slutter i skatteåret. (I andre avtaler kan perioden være knyttet til kalenderår eller inntektsår og skatteår).
- Godtgjørelsen må ikke være betalt av - eller på vegne av - en arbeidsgiver som er bosatt/hjemmehørende i Norge. I noen avtaler er det krav om at arbeidsgiveren må være hjemmehørende i samme stat som arbeidstakeren, se f.eks. skatteavtalen med Storbritannia art. 15 nr. 2.
- Godtgjørelsen må ikke være belastet et fast driftssted eller et fast sted som arbeidsgiveren opprettholder i Norge.
- 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)).

### *4.2.3 Beregning av dager etter »183-dagers regelen»*

Det er det tidsrom arbeidstakeren har vært fysisk tilstede i Norge som skal tas i betraktning. Ethvert kalenderdøgn arbeidstakeren på noe tidspunkt har vært tilstede i Norge skal regnes med. Det skal altså gjøres fradrag for alle hele døgn arbeidstakeren har vært fraværende fra Norge f.eks. på ferie e.l.

Bruker skatteavtalen betegnelsen inntektsår eller skatteår, er det inntektsåret i Norge, dvs. kalenderåret, som legges til grunn.

### *4.2.4 Særlig om 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», eksempelvis i avtalen med Storbritannia og avtalen mellom de nordiske land. Dersom skattyteren i løpet av en 12 måneders periode har oppholdt seg i Norge i ett eller flere

tidsrom som til sammen overstiger 183 dager vil vilkåret være oppfylt. Fortsetter skattyteren oppholdet etter utløpet av den første 12 måneders perioden vil også dette oppholdet medføre skatteplikt til Norge. Hvis skattyteren tar et nytt opphold etter utløpet av den første 12 måneders perioden skal man ta hensyn til tidligere opphold, selv om disse opphold inngår i beregningen av en annen 12 måneders periode.

### Eksempel

*Skattyterens første opphold i Norge varer fra og med 1 september år 1 til og med 30 april i år 2, i alt 242 dager.*

*Skattyterens annet opphold i Norge 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 vært her 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 Norge fra og med 30 november 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.*

#### 4.2.5 Lønnsinntekt i offentlig tjeneste

I henhold til art. 19 i NSA har den stat som utbetalingen skriver seg fra, rett til å skattelegge lønn fra offentlige kilder. Dette gjelder også utbetaling av lønn fra regionale og kommunale myndigheter. Også lønn fra mer frittstående statsinstitusjoner omfattes av bestemmelsen. Dette gjelder bl.a. offentlige høyskoler, universiteter og NORAD.

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, f.eks. avtalen med USA.

I de fleste skatteavtaler omfatter ikke bestemmelsen om offentlig tjeneste lønnsarbeid knyttet til det offentliges forretningsvirksomhet, se f.eks. skatteavtalen med Frankrike art. 19 nr. 3. Eksempler på slik offentlig forretningsvirksomhet er postvesenet og jernbaneverket.

## **5 Særregler for lønnsinntekter**

### **5.1 Professorer, lærere og forskere**

#### **5.1.1 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 (1) 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.

### *5.1.2 Skatteavtale*

I noen avtaler er det gitt egne regler som på nærmere angitte vilkår fritar utenlandske professorer, lærere og forskere for beskatning i Norge. I den nordiske avtalen er det ingen slike særlige regler som omhandler professorer, lærere og forskere. Det må da vurderes konkret om skatteavtalens regel om lønnsinntekt, offentlig tjeneste eller studenter skal anvendes.

## **5.2 Studenter**

### *5.2.1 Intern rett*

Utlendinger som oppholder seg i Norge for å studere er ikke skattepliktige for formue i og inntekt fra utlandet, jf. sktl. § 2-30 (2). Annen inntekt og formue vil være skattepliktig etter de alminnelige regler.

### *5.2.2 Skatteavtale*

En rekke skatteavtaler har særskilte bestemmelser 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 utdanning. Det er et vilkår at oppholdet utelukkende er motivert i vedkommendes utdanning 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.

I flere skatteavtaler er det et vilkår for å få skattefritak for lønnsinntekt vedrørende arbeid utført i Norge 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. Dersom arbeidsforholdet er formidlet av organisasjoner som AIESEC, IAESTE, ELSA eller IAAS og ikke overstiger 3 mnd, 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.

## **5.3 Grensegjengere**

Det er særskilte bestemmelser vedrørende grensegjengere i pkt. VI pkt. 1 og 3 i protokollen til NSA. Se stikkord «Grensegjengere».

## **5.4 Sjøfolk bosatt i utlandet**

### *5.4.1 Generelt*

Skatteplikten for utenlandske sjøfolk mv. på norske skip, herunder skip registrert i Norsk Internasjonalt Skipsregister (NIS), reguleres av sktl. § 2-3 (1) bokstav h og av petroleumsskatteloven.

Sjøfolk som ikke anses skattepliktig som bosatt i Norge, lignes av Sentralskattekontoret for utenlandssaker for inntekt om bord i norske skip. Om de særlige regler for når norske sjøfolk anses skattemessig bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» under pkt. 3.4 «Internrett, særregler om bosted».



#### *5.4.2 Intern rett, bosatt utenfor Norden*

Personer bosatt utenfor Norden er 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 næringsvirksomhet 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 (1) bokstav h. 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 særlige regler for norske sjøfolk om opphør av skatteplikt til Norge er oppfylt, jf. stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende»

#### *5.4.3 Intern rett, bosatt i Norden*

Personer bosatt i Norden utenfor Norge er 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.

#### *5.4.4 Skatteavtale*

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 er lønnsinntekt om bord på norsk skip skattepliktig til Norge, jf. art. 15 nr. 3.

Inntekt av hyre og mannskapslott på fiske-, selfangst- og hvalfangstfartøy er skattepliktig til det land arbeidstakeren er bosatt, jf. NSA art. 15 nr. 4 b).

#### **5.5 Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner**

Det følger av lov av 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. Tjenestemenn skal være fritatt for å betale skatt av lønn og andre inntekter som utbetales av vedkommende organisasjon, se sktl. § 5-15 (1) bokstav c. Det bør være et vilkår for å innrømme skattefrihet i slike tilfeller at skattyter fremlegger en erklæring fra vedkommende organisasjon hvor det fremgår at han anses som tjenestemann som skal nyte

godt av skatteprivilegiet. Skattyter bør også fremlegge kopi av utnevningensbrev («letter of appointment») fra vedkommende organisasjon. Utsendte eksperter og korttidsengasjerte vil ofte falle utenfor den gruppe tjenestemenn som nyter godt av skatteprivilegiet.

Særlige fritaksregler gjelder for utlendinger tilknyttet Atlanterhavspakten (NATO-ansatte) med fast tjenestested i Norge. Lignende overenskomster som de omtalte kan være inngått vedrørende andre internasjonale organisasjoner eller institusjoner. I tvilstilfeller bør sentral myndighet kontaktes.

### ***5.6 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 FSFIN § 2-30-1. Om skatteplikt for visse inntekter, se FSFIN § 2-30-1(2).

### ***5.7 Lønn fra den norske stat***

#### ***5.7.1 Intern rett***

Om skatteplikt for personer som ikke er bosatt i Norge, men mottar lønn fra den norske stat for arbeid utført i utlandet, se stikkord «Utland - lønn fra den norske stat».

#### ***5.7.2 Skatteavtale***

I henhold til art. 19 i NSA har den stat som utbetalingen skriver seg fra rett til å skattlegge lønn fra offentlige kilder.

### ***5.8 Lønnsinntekt på kontinentalsokkelen***

#### ***5.8.1 Intern rett***

Utlendingers lønnsinntekt på kontinentalsokkelen vil kunne skattlegges i Norge dersom arbeidet faller inn under petroleumsskatteloven. Særlig om ligning av lønnstakere, se stikkord «Sokkelarbeidere».

#### ***5.8.2 Skatteavtale***

Skatteavtale som Norge har inngått med det land hvor vedkommende anses bosatt vil imidlertid kunne begrense skatteplikten. Følgende forhold må derfor avklares før en kan ta stilling til en eventuell norsk beskatningsrett:

- Har Norge inngått skatteavtale med vedkommendes bostedsstat?
- Omfatter avtalen også kontinentalsokkelen? (NSAs geografiske virkeområde er angitt i art. 3 nr. 1 a), se også stikkord «Utland - allment om skatteavtaler».)
- Er arbeid på kontinentalsokkelen 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).

## **6 Utenlandske artister og sportsutøvere**

### ***6.1 Intern rett***

Utenlandske opptredende artister, f.eks. skuespillere (ikke iscenesettere), sangere, musikere, tradisjonelle idrettsutøvere, golfspillere, ryttere, seilere mv., som skal ha et midlertidig opphold i Norge, skal bare svare skatt til staten de første 6 månedene, se sktl. § 2-35 (1) og artistskatteloven av 13. desember 1996 nr. 87 med tilhørende forskrifter. Plikt til å svare skatt av inntekt fra artistvirksomhet gjelder uavhengig av om inntekten tilfaller artisten selv, dennes

representant/oppdragsgiver eller et foretak. Det skal svares skatt etter artistskatteloven selv om det på forhånd er klart at det midlertidige oppholdet vil vare mer enn 6 måneder.

Artister som omfattes av artistskatteloven, lignes ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Dersom artistens opphold i Norge overstiger 6 sammenhengende måneder, blir artisten alminnelig skattepliktig til Norge i stedet for skattepliktig etter artistskatteloven. Artisten skal fortsatt lignes ved sentralskattekontoret, som utsteder skattekort med forskuddstrekk eller utskriver forskuddsskatt. Trukket skatt etter artistskatteloven omgjøres da til forskuddstrekk eller forskuddsskatt. Trukket skatt etter artistskatteloven anses likevel som endelig det året artisten kom til Norge dersom oppholdet dette året var mindre enn 6 måneder. Se også stikkord «Kunstnere».

Dersom artisten tar permanent opphold i Norge (immigrasjon), vil han bli alminnelig skattepliktig etter skatteloven fra innreisetidspunktet og skal lignes ved ligningskontoret for bostedskommunen.

## **6.2 Skatteavtale**

Utenlandsboende artister og sportsutøvere som har inntekt av yrkesmessig opptreden, skal etter skatteavtale ofte beskattes i Norge dersom virksomheten er utøvet her, se NSA art. 17 nr. 1. Om hvilke inntekter som omfattes, se FIN i Utv. 1993/1580.

## **7 Vederlag, herunder pensjon, til utenlandske direktører, styremedlemmer o.l.**

### **7.1 Intern rett**

En person som ikke er bosatt i Norge, blir skattepliktig for lønn, honorar mv. som direktør, styremedlem, medlem av kontrollkomité o.l. i et selskap eller innretning som hører hjemme i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav e, 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 i Utv. 1996/816.

Slike personer lignes i klasse 0. Om beregning av toppskatt, se stikkord «Personinntekt - toppskatt». Om minstefradrag, se stikkord «Minstefradrag».

### **7.2 Skatteavtale**

Styregodtgjørelse og annet lignende vederlag utbetalt av norsk selskap kan vanligvis skattlegges i Norge, se NSA art. 16.

## **8 Sykepenger, fødselspenger 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, fødselspenger 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 ovenfor under pkt. 4 «Lønnet arbeid her i riket». 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 i Utv. 1998/564.

Det samme gjelder for utbetalinger fra privat arbeidsgiver utover det som følger av folketrygdloven.

Det samme gjelder for utbetaling av fødselspenger.

## **8.2 Skatteavtale**

### **8.2.1 Sykepenger mv. utbetalt av trygdemyndighetene**

Sykepenger, fødselspenger og dagpenger under arbeidsløshet som utbetales av trygdemyndighetene, vil i utgangspunktet omfattes av skatteavtalenes artikkel om pensjoner mv. (se NSA art. 18), dersom denne inneholder en spesifikk henvisning til utbetalinger fra en kontraherende stat i henhold til sosiallovgivningen. 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.

Det samme gjelder for utbetaling av fødselspenger.

## **9 Pensjon og livrente**

### **9.1 Intern rett**

Det er ikke hjemmel i intern norsk rett for å beskatte pensjon utbetalt til en person som er skattemessig bosatt i utlandet etter norsk intern rett, uansett om pensjonen refererer seg til tidligere arbeide for den norske stat eller for andre. (Se likevel unntaket i sktl. § 2-3 (1) bokstav e og ovenfor under pkt. 7 «Vederlag, herunder pensjon, til utenlandske direktører, styremedlemmer o.l.»). Er mottakeren bosatt i Norge etter norsk intern rett, men bosatt i utlandet etter skatteavtale, er det hjemmel i norsk intern rett til å skattlegge pensjonen i Norge.

### **9.2 Skatteavtale**

I tilfeller hvor det ikke er hjemmel for skattlegging av pensjon etter norsk intern rett, se ovenfor, er det uten betydning for norsk beskatningsrett hva som står i skatteavtalen.

Etter NSA art. 18 nr. 1 skal offentlig og privat pensjon, livrente og utbetaling i henhold til sosiallovgivningen (i Norge folketrygdloven mv.) skattlegges i den stat hvorfra utbetalingen finner sted. Når Norge pga. sin lovgivning ikke kan skattlegge slike utbetalinger, kan disse unntaksvis skattlegges i bostedslandet, se f.eks. NSA art. 26 nr. 2. (Iht. NSA art. 26 nr. 4 kan pensjonister som skattlegges i bostedsstaten for pensjon mv. utbetalt fra Norge, innrømmes et fradrag på 20 000 svenske kroner eller motverdien i dansk, finsk eller islandsk valuta dersom vedkommende ville hatt krav på særfradrag for alder eller uførhet i Norge, jf. sktl. § 6-81. Fradraget vil i så fall komme i stedet for slike fradrag i bostedslandet og er begrenset til samlet pensjonsutbetaling mv.)

Etter de fleste andre skatteavtaler som Norge har inngått, kan private pensjoner mv. skattlegges i bostedslandet.

## **10 Fast eiendom i Norge**

### **10.1 Formue**

### *10.1.1 Intern rett*

Personer bosatt i utlandet, og selskaper mv. hjemmehørende i utlandet, er etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a skattepliktige hit for formue i fast eiendom i Norge.

### *10.1.2 Skatteavtale*

Etter NSA kan fast eiendom formuesbeskattes i den stat hvor eiendommen ligger, se art. 23 nr. 1.

## **10.2 Inntekt/gevinst**

### *10.2.1 Intern rett*

Personer bosatt i utlandet og i utlandet hjemmehørende selskaper og innretninger vil være skattepliktige hit for eventuell skattepliktig inntekt herunder gevinst ved realisasjon av fast eiendom i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a.

### *10.2.2 Skatteavtale*

Ved skatteavtale er beskatningsretten til inntekt, herunder gevinst ved realisasjon, av fast eiendom lagt til den stat hvor den faste eiendommen ligger, jf. NSA art. 6 nr. 1 og 13 nr. 1.

## **11 Løsøre som befinner seg i Norge**

### **11.1 Formue**

#### *11.1.1 Intern rett*

Personer bosatt i utlandet og utenlandske selskaper og innretninger, som her i riket besitter formue i løsøre, er skattepliktig hit for denne formuen jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a. Under «løsøre» går alle fysiske gjenstander, derimot ikke bankinnskudd, panteobligasjoner og andre verdipapirer, herunder aksjer.

#### *11.1.2 Skatteavtale*

Etter skatteavtalene er det som oftest eierens bostedsstat som har beskatningsretten til formue i løsøre, se NSA art. 23 nr. 5.

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 utøvelsen av et fritt yrke, kan skattlegges i den stat hvor det faste driftssted eller det faste stedet befinner seg, jf. NSA art. 23 nr. 6.

### **11.2 Gevinst/inntekt**

#### *11.2.1 Intern rett*

Personer bosatt/selskap mv. hjemmehørende i utlandet er skattepliktig hit for eventuell skattepliktig inntekt, herunder gevinst ved realisasjon, av løsøre som befinner seg i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav a. Under «løsøre» går alle fysiske gjenstander, derimot ikke bankinnskudd, panteobligasjoner og andre verdipapirer, herunder aksjer.

#### *11.2.2 Skatteavtale*

Hovedregelen i skatteavtalen er at gevinst ved realisasjon av løsøre er forbeholdt eierens bostedsstat til beskatning, se NSA art. 13 nr. 6.

Gevinst ved salg av løsøre som utgjør driftsmidler knyttet til et fast driftssted for et foretak, og av løsøre knyttet til et fast sted som tjener utøvelsen av et fritt yrke, kan skattlegges i den stat hvor det faste driftssted eller det faste sted befinner seg, jf. NSA art. 13 nr. 3.

Det er i de skatteavtaler Norge har inngått med andre stater ikke innarbeidet regler for beskatning av inntekt av løvsøre. For slike inntekter kommer således avtalens generelle beskatningsregel til anvendelse, jf. NSA art. 22. Denne artikkelen som omfatter alle inntekter som ikke reguleres særskilt i avtalens andre bestemmelser fastsetter beskatning i bostedslandet. Fordi reglene om beskatning av inntekt av fast eiendom og løvsøre ofte er forskjellige, kan det være nødvendig å trekke grensen mellom fast eiendom og løvsøre. Noen skatteavtaler gir en nærmere oppregning av hva som skal regnes med til fast eiendom. Hvor denne oppregning ikke løser problemet, bestemmes at uttrykket fast eiendom skal defineres overensstemmende med gjeldende skattelovgivning i den stat hvor eiendommen ligger, se f.eks. skatteavtalen med Tyskland art. 6 (2). Se imidlertid nedenfor under pkt. 14 «Næringsvirksomhet mv. i Norge».

## **12 Aksjer i norske selskaper**

### **12.1 Formue**

#### *12.1.1 Intern rett*

Formue i aksjer i norske selskaper er ikke skattepliktig hit når aksjonæren er bosatt i utlandet, med mindre aksjene må anses eiet i næringsvirksomhet som er skattepliktig til Norge.

#### *12.1.2 Skatteavtale*

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.

Formue i aksjer skattlegges i hovedregelen i den stat hvor aksjonæren er bosatt, jf. art. 23 nr. 5 i NSA.

### **12.2 Aksjeutbytte**

Om utlendingers aksjeutbytte fra norske selskaper, se stikkord «Aksjer - utbytte».

### **12.3 Gevinst/tap ved realisasjon av aksjer**

#### *12.3.1 Intern rett*

Gevinst ved realisasjon av aksjer er som hovedregel ikke skattepliktig til Norge når aksjonæren er skattemessig bosatt/hjemmehørende i utlandet.

Personlig skattyteres gevinst ved realisasjon av aksjer i norske selskaper skattlegges i Norge dersom

- aksjonæren har vært bosatt i Norge og
- realisasjonen finner sted innen 5 år etter utløpet av det kalenderår da skatteplikten som bosatt i Norge opphørte.

Tilsvarende gjelder opsjon eller annet finansielt instrument knyttet til aksje eller andel i norsk selskap, jf. sktl. § 2-3 (3).

Likt med aksje regnes også tegningsrett til aksje, grunnfondsbevis i sparebank, i gjensidig forsikringsselskap, i kredittforening eller i selveiende finansieringsforetak som omfattes av sktl. § 10-1. Derimot regnes i denne forbindelse ikke andel i aksjefond som aksje.

Skatteplikten gjelder selv om skattyter er utenlandsk statsborger, og selv om aksjen mv. er ervervet før innflytting til Norge eller etter utflytting fra Norge, se FIN i Utv. 2000/551.

Personer bosatt/selskap hjemmehørende i utlandet som har aksjer som ledd i næringsvirksomhet som er skattepliktig til Norge, skattlegges for eventuell salgsgevinst i Norge, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Om når aksjer anses eiet som ledd i næringsvirksomhet, se stikkord «Tap».

Om gevinst/tap ved realisasjon av aksjer, se stikkordene:

- «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».
- «Aksjer - utbytte».

### *12.3.2 Skatteavtale*

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 i et norsk selskap, dersom aksjonæren har vært bosatt i Norge og realisasjonen finner sted innen 5 år etter at personen opphørte å være bosatt i Norge i henhold til skatteavtalen. Tilsvarende gjelder for andeler og andre rettigheter i norske selskap.

Det er også i NSA gitt egne regler om aksjer i selskap hvis hovedsaklige formål er å eie fast eiendom og om aksjer som er knyttet til fast driftssted, jf. art. 13 (2) og (3).

## **13 Renter og royalties**

### ***13.1 Intern rett***

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. Panteobligasjoner eller andre rentebærende verdipapirer regnes ikke som «løsøre» etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a.

Det er likeledes ikke hjemmel i norsk intern rett for å beskatte en utlending for royaltyinntekter fra kilder i Norge.

Er derimot kravet knyttet til næringsvirksomhet i Norge som utlendingen driver eller er deltaker i, vil rente/royalty være skattepliktig som en del av den næringsinntekten som skal beskattes i Norge etter reglene om begrenset skatteplikt, sktl. § 2-3 (1) bokstav b, se nedenfor under pkt. 14 «Næringsvirksomhet mv. i Norge».

### ***13.2 Skatteavtale***

Skatteavtalenes bestemmelser om kildeskatt har ingen betydning for norsk beskatningsrett da det ikke er hjemmel i norsk intern rett til å beskatte renter/royalty, med mindre disse er opptjent i forbindelse med næringsvirksomhet her i landet.

I en del avtaler er retten til å beskatte renter fordelt mellom kildestaten og bostedsstaten. Kildestaten gis rett til å beskatte rentene med en viss prosent av bruttobeløpet. Se f.eks. avtalene med Japan, Belgia, Canada, Tyrkia, Israel og Brasil. Andre avtaler gir kildestaten hele beskatningsretten, jf. avtalen med Thailand. Motsatt er det i en rekke avtaler hvor hele beskatningsretten er tillagt bostedsstaten, se f.eks. NSA art. 11 nr. 1.

For royaltyinntekter er det i de fleste avtalene inntatt bestemmelser om at bostedsstaten har hele beskatningsretten, jf. NSA art. 12 nr. 1. Etter noen avtaler skal beskatningsretten deles, se f.eks. avtalene med Tyrkia, Brasil og Thailand.

#### *13.2.1 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 rente- eller royaltyinntekten mottas gjennom et fast driftssted/fast sted i utbetalingslandet, NSA art. 11 nr. 2 og 12 nr. 2. I slike tilfeller vil rente/royalty bli ansett som en del av inntekten av næringsvirksomheten ved det faste driftssted.

Om når det er interessefellesskap mellom debitor og kreditor, se NSA art. 11 nr. 4 og 12 nr. 4.

### **14 Næringsvirksomhet mv. i Norge**

#### **14.1 Hovedregel**

##### *14.1.1 Intern rett*

Personer som er bosatt i utlandet og utenlandske selskaper og innretninger, er skattepliktige til Norge for formue knyttet til og inntekt vunnet ved utøvelse av, eller deltakelse i, næringsvirksomhet som drives eller bestyres her i riket, herunder virksomhet hvor arbeidstakere stilles til rådighet for andre innen riket, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b.

Næringsdrivende som er bosatt i utlandet og som driver næringsvirksomhet i Norge, lignede i klasse 0. Om beregning av toppskatt, se stikkord «Personinntekt - toppskatt». Om beregning av personinntekt fra virksomhet og selskap, se nedenfor under pkt. 14.3 «Fastsettelse av beregnet personinntekt».

##### *14.1.2 Skatteavtale, generelt*

Etter skatteavtalene er den formelle hovedregel at bostedsstaten har beskatningsretten til inntekt av næringsvirksomhet, jf. f.eks. NSA:

- når det gjelder virksomhet (forretningsvirksomhet), art. 7 nr. 1
- når det gjelder virksomhet drevet gjennom utøvelse av fritt yrke e.l., art. 14 nr. 1.

Skjer utlendingens utøvelse av virksomhet eller fritt yrke gjennom fast driftssted eller fast sted i Norge, skal imidlertid beskatningen skje her, se nedenfor under pkt. 14.1.4 «Skatteavtale, fast driftssted».

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.

##### *14.1.3 Skatteavtale, utenlandske leger*

De nordiske land er blitt enige om at skatteavtalen må forstås slik at leger fra de øvrige nordiske land som oppholder seg i Norge i kortere perioder, vanligvis ikke skal skattlegges for den del av inntekten som etter norsk internrett karakteriseres som virksomhetsinntekt, uansett om inntekten er knyttet til virksomhet på legekontor, sykebesøk eller såkalt legevaktjeneste.

Dersom legen oppholder seg i Norge i ett eller flere tidsrom som tilsammen overstiger 183 dager i løpet av en tolv måneders periode som begynner eller slutter i det aktuelle skatteår, vil



all inntekt som regnes som virksomhetsinntekt, kunne beskattes i Norge, jf. NSA art. 14 nr. 1 b).

(Den del av legens inntekt som etter norsk intern rett anses som lønn, vil 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. melding nr. 9/1996 inntatt i Utv. 1996/867.

#### *14.1.4 Skatteavtale, fast driftssted*

«Fast driftssted» er i avtalene definert som «et fast forretningssted gjennom hvilket et foretagendes virksomhet helt eller delvis blir utøvet», jf. art. 5 nr. 1 i NSA. Skatteavtalens begrep «fast driftssted» er mer omfattende enn grunnlaget for stedbunden beskatning i sktl. § 3-3.

Skatteavtalens begrep «fast driftssted» er forskjellig fra det internrettslige begrep «drives eller bestyres», jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b, og vil medføre en begrensning av den internrettslige beskatningsadgang. Nærmere om definisjonen av begrepet «fast driftssted» se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 16.3 «Fast driftssted».

#### *14.1.5 Skatteavtale, fast sted*

For fritt yrke brukes vanligvis terminologien «fast sted», men uttrykket er i sitt prinsipielle innhold ikke forskjellig fra «fast driftssted», se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

#### *14.1.6 Skatteavtale, inntektsfastsettelse ved fast driftssted*

Når det er fastslått at det foreligger et fast driftssted eller en fast innretning, oppstår spørsmålet om hvilken inntekt som skal beskattes i driftsstedsstaten. Nærmere om denne fordelingen se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 16.5 «Inntektsfastsettelse ved fast driftssted/fast sted».

### **14.2 Særlig om ansvarlige selskaper**

#### *14.2.1 Intern rett*

Hvis et ansvarlig selskap driver næringsvirksomhet i Norge, vil eventuelle utenlandske deltakere bli skattepliktige som næringsdrivende i Norge for sin andel i deltakelsen etter sktl. § 2-3 (1) bokstav b, uansett om deltakelsen er av aktiv eller passiv karakter. Foregår selve driften utenfor riket, kan det være spørsmål om bestyrelsen foregår her. Dette vil normalt være tilfelle dersom de sentrale beslutninger treffes ved flertallsbeslutning og flertallet er hjemmehørende her. Da vil samtlige deltakere være skattepliktige til Norge. Spørsmålet om skatteplikt til Norge for utenlandske deltakere i ansvarlige selskaper må løses konkret.

Gevinst ved realisasjon av andel i et norsk ansvarlig selskap, skal etter norsk intern rett skattlegges som alminnelig inntekt hos den utenlandske andelseier. Tilsvarende er det fradragsrett for tap.

#### *14.2.2 Skatteavtale*

Utenlandske deltakere i et ansvarlig selskap skal beskattes i Norge hvis deltakeren gjennom selskapsdeltakelsen utøver næringsvirksomhet her gjennom et fast driftssted.

Gevinst ved realisasjon av andel i et norsk ansvarlig selskap kan beskattes i Norge når deltakeren anses for å ha drevet næringsvirksomhet her gjennom et fast driftssted, jf. NSA artikkel 13 nr. 3.

### **14.3 Fastsettelse av beregnet personinntekt**

#### *14.3.1 Intern rett*

Det er ikke vedtatt særregler for fastsettelse av beregnet personinntekt for utenlandske aksjonærer/eiere av enmannsforetak/deltakere i deltakerlignede selskaper når disse er aktive i norske selskaper med virksomhet i Norge eller i utlandet eller i utenlandske selskaper med virksomhet i Norge. En person som ikke anses skattemessig bosatt i Norge, kan bare beskattes for beregnet personinntekt dersom han faktisk har utøvet aktivitet i tilstrekkelig omfang i Norge, jf. sktl. § 2-3 (1) bokstav b og SSV § 3-5, 3. ledd. Om betingelsene for deling og fastsettelse av beregnet personinntekt se stikkordene «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (betingelsene for deling)» og «Personinntekt - enmannsforetak og selskap (fastsettelse)». Se også Sk 15/1992 pkt. 4 om fastsettelse av personinntekt for aksjonærer ved utenlandsopphold (Utv. 1992/1070).

#### *14.3.2 Skatteavtale*

Beregnet personinntekt er å anse som inntekt av næringsvirksomhet og det er skatteavtalens bestemmelser om virksomhetsinntekt som kommer til anvendelse. Dette omfatter også beregnet personinntekt fra aksjeselskap. Det vil vanligvis være bestemmelsen om inntekt ved forretningsvirksomhet, jf. bestemmelsen om fast driftssted, se NSA art. 7 og 5, som kommer til anvendelse. Andre bestemmelser som kan komme til anvendelse er i NSA art. 14 om selvstendige personlige tjenester (fritt yrke), og art. 21 om virksomhet knyttet til kontinentalsokkelen.

Det skal bare beregnes personinntekt av den del av selskapets overskudd som skriver seg fra virksomhet som kan beskattes i Norge i henhold til skatteavtalen. Om beregning og tilordning, se stikkordene om personinntekt.

## **15 Særlig om virksomhet i internasjonal skips- og luftfart**

### **15.1 Intern rett**

#### *15.1.1 Hovedregel*

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 (1) bokstav b.

#### *15.1.2 Unntak, skipsfart*

Sktl. § 2-34 inneholder særlige regler som medfører at person bosatt i utlandet og selskap hjemmehørende i utlandet ikke skal svare skatt til Norge av formue knyttet til og inntekt vunnet ved eie eller drift av egne eller innleide skip som bestyres i Norge, i den utstrekning fartøyet nyttes i internasjonal skipsfart eller internasjonal virksomhet med bore- og entreprenørfartøyer. 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 tilsammen er direkte eller indirekte deltakere med 34 pst. eller mindre eller de er skattepliktige for sin andel av overskuddet etter reglene om beskatning av

deltakere i norsk-kontrollerte selskaper i lavskatteland (NOKUS). Om NOKUS se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 9 «Særlig om norsk andelshaver i utenlandsk verdipapirfond».

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 (4).

### ***15.2 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 (1) 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.

## **16 Særlig om virksomhet mv. på kontinentalsokkelen**

### ***16.1 Intern rett***

Utlendingers formue og inntekt på kontinentalsokkelen vil kunne skattlegges i Norge dersom arbeidet/virksomheten faller inn under petroleumsskatteloven. Særlig om ligning av lønnstakere, se stikkord «Sokkelarbeidere».

### ***16.2 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 nyere avtaler er kontinentalsokkelen holdt utenfor. Se avtalene med Sovjetunionen (gjelder for Russland), 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 i Utv. 1997/1301). 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 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.

## **17 Fradrag**

### ***17.1 Gjeld***

Personer som er bosatt/selskaper som er hjemmehørende i utlandet vil bare kunne kreve fradrag for gjeld som er stiftet til fremme av den virksomhet som er undergitt beskatning her i riket, jf. sktl. § 4-31 (5). Pantegjeld som er stiftet og tinglyst ved anskaffelse av eiendom i

Norge eller senere påkostninger bør kunne godtas. Det er antatt at skattegjeld og arveavgift - selv om den vedrører stedbundet formue her i landet - ikke er fradragsberettiget.

Gjeld innen samme selskap (for eksempel mellom hovedkontor i utlandet og fast driftssted i Norge)- såkalt interngjeld - er ikke gjeld i skattelovens forstand, og kommer ikke til fradrag ved formuesbeskatningen i Norge. Det gjelder imidlertid et unntak for finansieringsforetak som for eksempel banker. Gjeld til andre selvstendige selskaper i samme konsern, vil normalt kunne godtas dersom egenkapitalandelen ligger på et forsvarlig nivå. Se sktl. § 13-1 og stikkord «Aksjeselskap mv. - allment» og FIN i Utv. 1995/1065.

#### *17.1.1 Flere kommuner*

Dersom utenlandsboende skattyter er skattepliktig for formue til flere kommuner i Norge, fordeles ikke gjelden forholdsmessig. Dersom gjelden i en kommune overstiger bruttoformuen, skal den overskytende gjeld trekkes fra i formuen i de øvrige kommuner.

#### *17.1.2 Renter*

Skattyteren kan kreve fradrag for renter av den gjeld som kommer til fradrag i Norge, se ovenfor. Derimot kan det ikke kreves fradrag for renter av annen gjeld, jf. sktl. § 6-40 (3).



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.

#### *17.1.3 Flere kommuner*

Dersom utenlandsboende skattyter er skattepliktig for inntekt til flere kommuner i Norge, fordeles ikke gjeldsrenter forholdsmessig. Dersom rentene i en kommune overstiger inntekten, skal de overskytende gjeldsrentene trekkes fra i inntekten i de øvrige kommuner.

### **17.2 Kostnadsfradrag**

Siden inntektsbeskatningen for skattyter 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. Forutsetningen er at kostnadene er fradragsberettigede etter norsk intern rett. Om fradrag i lønnsinntekt, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag». Kostnader som kommer utlendingens virksomhet i flere land til gode, (fellesomkostninger til administrasjon, markedsføring mv.) kan kreves til fradrag ved ligningen i Norge med den andel som vedrører virksomheten i Norge.

En selvstendig næringsdrivende som dagpendler mellom hjemmet i utlandet og arbeidssted i Norge, vil kunne kreve fradrag for arbeidsreiser.

#### *17.2.1 Minstefradrag*

Om minstefradrag, se stikkord «Minstefradrag».

### **17.3 Avskrivninger**

Om avskrivninger mv., se stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde».

### **17.4 Utenlandsk skatt**

Skatter som utlendinger er ilagt i utlandet av den formue og/eller inntekt som er skattepliktig i Norge, er ikke fradragsberettiget etter sktl. § 6-15.

### **17.5 Underskudd**

Reglene om overføring, fremføring og tilbakeføring av underskudd kommer i utgangspunktet til anvendelse på vanlig måte, se stikkord «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 her 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. Virksomheten må i disse tilfellene ikke være opphørt. Virksomheten vil ikke anses for å være opphørt når skattyteren i mellomtiden har drevet virksomheten i andre land.

Se HRD i Utv. 1998/1.

#### **17.5.1 Flere kommuner**

Dersom utenlandsboende skattyter er skattepliktig for inntekt til flere kommuner i Norge, kan underskudd i en kommune overføres til fradrag i andre kommuner.

### **18 Klassefastsettelse**

Personer som ikke anses bosatt i Norge, men som er skattepliktige hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og g, og § 2-3 (2), skal gis forholdsmessig personfradrag/ fribeløp ved beregning av toppskatt etter oppholdets lengde, se stikkord «Klassefastsettelse». Personer som er bosatt i utlandet og som er skattepliktige hit etter sktl. § 2-3 (1) bokstav a, b, e og f, lignes i klasse 0.

### **19 Formelle regler for utlendinger**

I utgangspunktet gjelder de samme regler for utenlandske som for innenlandske skattytere når det gjelder plikten til:

- å gi opplysninger
- levere selvangivelse med vedlegg
- føre regnskap
- foreta skattetrekk
- gi lønnsoppgaver
- beregne, innbetale samt levere årsoppgave for arbeidsgiveravgift.

#### **19.1 Opplysningsplikt om egne forhold og selvangivelsesplikt**

Plikten til å levere selvangivelse og plikten til å gi opplysninger gjelder i utgangspunktet enhver skattepliktig, dvs. også utlendinger med begrenset skatteplikt til Norge. Det kreves vanligvis ikke at selvangivelsen og eventuelt regnskapsskjema mv. omfatter annet enn den formue og inntekt som er skattepliktig til Norge.

Om selvangivelse mv. i utreiseåret, se stikkord «Forhåndsligning». Se ellers stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere».

#### **19.2 Regnskapsplikt**

Om regnskapsplikt for utlendinger som driver virksomhet i Norge, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

### **19.3 Skattetrekk**

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.

#### **19.3.1 Arbeidsutleie**

Når arbeidstakere stilles til rådighet for andre, svarer både oppdragsgiver og oppdragstaker for at pliktene og ansvaret etter skattebetalingsloven oppfylles. Pliktene og ansvaret påhviler også den som oppgir å være arbeidsgiver i saker etter § 10 i lov av 24. juni 1988 nr. 64 om utlendingers adgang til riket og deres opphold her (utlendingsloven).

De ansvarlige kan avtale at en av dem skal utføre pliktene etter denne lov. Slik avtale fritar likevel bare for disse pliktene når og så langt dette bestemmes av skatteoppkreveren.

### **19.4 Lønnsoppgaveplikt og registrering av lønnskostnader**

Utenlandske næringsdrivende i Norge er pliktige til å registrere lønn mv. på hver arbeidstaker.

Lønnsoppgaveplikten 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 lønnsoppgaveplikten de samme som er pålagt plikten etter skattebetalingsloven.

### **19.5 Opplysningsplikt etter lignl. § 6-10**

Etter lignl. § 6-10 skal alle næringsdrivende som har gitt noen et oppdrag på kontinentalsokkelen eller på plass for bygge- og monteringsarbeid i riket, ukrevet gi opplysninger om oppdraget og om enhver oppdragstaker som utfører oppdrag i tilknytning til hovedoppdraget. Det vises ellers til Sk.nr. 8/85 (Utv. 1985/403). Opplysningene skal sendes til Sentralskattekontoret for utenlandssaker.

## **20 Skattested**

### **20.1 Skatteplikt etter sktl. § 2-3 (1) d og § 2-3 (2)**

Personlige skattytere med skattepliktig lønnsinntekt under midlertid opphold i Norge svarer skatt til den kommune hvor de oppholdt seg 1. november året forut for inntektsåret, se stikkord «Skattestedet».

Dersom skattyter ikke har oppholdt seg i noen kommune 1. november året forut for inntektsåret, svares skatt til den første kommune hvor vedkommende oppholdt seg da skatteplikten etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og § 2-3 (2) oppstod, jf. sktl. § 3-4 (2).

Ved bruk av disse reglene, vurderes skattestedet for ektefeller hver for seg.

### **20.2 Utlendingers faste eiendom eller virksomhet**

Utlendingers faste eiendom og stedbunden virksomhet skattlegges i den kommune som følger av sktl. § 3-3. Ikke stedbunden virksomhet, skattlegges i den kommune der virksomheten foregår. Se sktl. § 3-4 (1).

### **20.3 Særregler for visse grupper**

Om skattestedet for følgende grupper skattytere, vises til:

- skattytere som er skattepliktige etter petroleumsskatteloven, se lovens § 6 og stikkord «Sokkelarbeidere»
- utenlandske direktører, styremedlemmer mv., se sktl. § 3-4 (3) og SSV § 6-2, (4), inntatt i gul del bak i boken
- gevinst ved salg av aksjer mv. i norske selskaper etter sktl. 2-3 (3), jf. § 3-4 (4)
- skattyter som driver bergningsvirksomhet, se sktl. § 3-4 (5).

## **21 Sentral ligning**

Visse skattytere med midlertidig tilknytning til Norge skal lignes sentralt ved Sentralskattekontoret for utenlandssaker. Se stikkord «Ligningsstedet».

# **Utland - bosettelse i Norge en del av året**

*Sktl. § 2-1 (3), § 6-32 (4), § 6-85, § 6-92, § 14-1 (2), § 14-3 (4), § 14-48 (3) og § 15-4 (8). SSV § 3-1, 3. ledd.*

## **1 Personer bosatt i Norge deler av inntektsåret**

Har skattyteren bare vært skattemessig bosatt her i landet en del av inntektsåret, vil alminnelig skatteplikt til Norge opphøre eller inntre i løpet av dette året. For slike skattytere gjelder enkelte spesielle regler.

For tiden etter innflytting/før utflytting, behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i Norge, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)». For den øvrige del av året behandles skattyteren etter reglene for skattytere bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet». Nærmere om når en person anses bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

## **2 Formue**

Det er en betingelse for full formuesskatteplikt at skattyteren anses for å være skattemessig bosatt i Norge ved årsskiftet. En skattyter som ikke anses skattemessig bosatt i Norge ved dette tidspunkt vil således bare være skattepliktig til Norge for stedbunden formue ved inntektsårets utgang. En skattyter som er kommet inn til landet i løpet av inntektsåret og per 31.12 er bosatt her, vil i prinsippet være fullt skattepliktig hit for all formue som ikke er særskilt unntatt for skatteplikt etter intern rett.

## **3 Bruttoinntekter**

### **3.1 Hovedregel**

Når en person er bosatt i Norge bare en del av året, settes bruttoinntekten, for såvidt skatteplikten er avhengig av bostedet, som hovedregel til det beløp som er innvunnet og tidfestet i dette tidsrom.

### **3.2 Tidfesting av forskudd på arbeidsinntekt ved innflytting**

Forskudd på godtgjørelse for personlig arbeid som skal utføres mens skattyter er skattemessig bosatt i Norge, er skattepliktig i Norge og skal tidfestes på innflyttingstidspunktet og skatlegges i innflyttingsåret selv om det er utbetalt tidligere. Dette gjelder også når forskuddsbetalingen er godtgjørelse for personlig arbeid i senere år enn innflyttingsåret.

### **3.3 Tidfesting av etterbetalt arbeidsinntekt ved utflytting**

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 utflyttingen eller opphør av midlertidig opphold i Norge, skal tidfestes på tidspunktet for uttrede fra norsk beskatningsområde, og beskattes i Norge. 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.

Fødselspenger som utbetales etter at skatteplikten som bosatt i Norge har opphørt, kan ikke skattlegges.

### **3.4 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. Sparedel opptjent i utflyttingsåret, som skal tidfestes i året etter, kan ikke skattlegges.

## **4 Kostnader**

### **4.1 Generelt**

Kostnader som er knyttet til bestemte inntekstposter får skattyteren fradrag for fullt ut dersom vedkommende inntekt er skattepliktig til Norge. Dette gjelder f.eks. fradragsberettigede kostnader knyttet til lønnsinntekt, så som reisekostnader, flyttekostnader mv., og også fagforeningskontingenter og pensjonspremier.

For årskostnader som ikke har særlig tilknytning til inntektsservervet - f.eks. underholdsbidrag - skal det gis forholdsmessig fradrag etter antall hele og påbegynte måneder som skattyteren anses bosatt i Norge. Om beregning av tolvdel, se stikkord «Klassefastsettelse». Det bør ikke legges noen avgjørende 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet» under pkt. 17 «Frdrag».

### **4.2 Gjeldsrenter**

Renter av gjeld som er stiftet til fremme og opprettholdelse av stedbunden virksomhet - herunder fast eiendom - er fradragsberettiget fullt ut, jf. sktl. § 6-40 (4) sammenholdt med sktl. § 4-31 (5). Andre rentekostnader skal 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.

### **4.3 Andel i boligselskap**

Andelshavers andel av inntekter og kostnader i boligselskap som skal deltakerlignes, skal fordeles forholdsmessig etter oppholdstidens lengde.

### **4.4 Minstefradrag, foreldrefradrag, standardfradrag**

Minstefradrag gis i lønnsinntekt skattepliktig til Norge. Om beregningen, herunder forholdsmessig reduksjon av nedre og øvre grense, se stikkord «Minstefradrag». Foreldrefradrag følger de vanlige regler uten noen forholdsmessig reduksjon av



maksimalfradraget, se stikkord «Foreldrefradrag». Om standardfradrag, se stikkord «Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag».

#### **4.5 Boligspareordning for ungdom (BSU)**

Sparebeløpet kommer til fradrag på basis av faktisk betalte beløp i den perioden skattyteren var bosatt i Norge, inntil de ordinære maksimalgrensene, se stikkord «Boligsparing for ungdom (BSU)».

#### **4.6 Skatteposisjoner**

Fører utflyttingen til at skatteplikten til Norge opphører, skal skattyteren i utflyttingsåret inntektsføre negative saldi og positiv gevinst- og tapskonto, samt kostnadsføre tom positiv saldo og negativ gevinst- og tapskonto, jf. sktl. § 14-48.

#### **4.7 Tidfesting**

Ikke-betalte fradragsberettigede kostnader som er knyttet til arbeidsinntekter som beskattes i Norge, kan fratrekkes på det tidspunkt skattyter flytter ut av Norge eller avslutter midlertidig opphold her. Tilsvarende kan kostnader som er betalt før innflytting og som refererer seg til inntekter som er skattepliktige i Norge, fratrekkes i innflyttingsåret.

### **5 Klassefastsettelse/særfradrag**

Det gis forholdsmessig personfradrag, fribeløp ved beregning av toppskatt og særfradrag etter antall hele og påbegynte måneder skattyteren har bodd i Norge, jf. sktl. § 6-85. Se stikkord «Klassefastsettelse» og stikkordene om særfradrag.

Nærmere om beregning av toppskatt ved bosettelse en del av året, se stikkord «Personinntekt - toppskatt».

## **Utland - lønn fra den norske stat**

*Sktl. § 2-1 (6), § 2-1(8), § 2-3 (1) bokstav g, § 2-36 (3) og § 5-15 (1) bokstav d. SSV § 1-3, § 3-5, 2. ledd og § 6-2, 5. ledd.*

### **1 Generelt**

Dette stikkordet omfatter personer som oppholder seg i utlandet og som mottar lønn fra den norske stat.

Dette kan være tilfelle for personer som bl. a arbeider i:

- utenriktjenesten, og er ansatt i Utenriksdepartementet
- NORAD
- FN-vaktstyrker og er ansatt i Forsvaret
- Norges Bank, se FIN i Utv. 2001/195
- internasjonale organisasjoner eller institusjoner, og er lønnet av den norske stat.

### **2 Bosted**

#### **2.1 Hovedregel**

##### **2.1.1 Generelt**

Personer som arbeider i utlandet med lønn fra den norske stat følger i utgangspunktet de vanlige regler for hvor de skal anses bosatt, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».

For inntektsåret 2002 gjelder en ny 1-årsregel i sktl. § 2-1 (8) i tillegg til den gamle 1-årsregelen. For inntektsåret 2002 kan skattyter velge om han vil påberope seg den gamle eller den nye 1-årsregelen. Velger skattyter å bruke den gamle 1-årsregelen, opphører full skatteplikt som bosatt i Norge, se «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende» under pkt. 3.3.3 «Midlertidig opphold i utlandet, den gamle 1-årsregelen,»». Velger skattyter å bruke den nye 1-årsregelen opphører ikke full skatteplikt som bosatt i Norge, men skattyter skal på visse vilkår gis delvis fritak for skatt på lønnsinntekt ved arbeid utenfor riket når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst 12 måneder, se nedenfor.

#### *2.1.2 Tjeneste i FN-styrkene og OSSE*

Etter den gamle 1-årsregelen anses personer som tjenestegjør i FN-vaktstyrker i f.eks. Jugoslavia i minst ett år, ikke som skattemessig bosatt i Norge i denne tiden. Dette skal praktiseres selv om hjemreise av hensyn til transport og administrasjonsapparatets kapasitet skjer f.eks. 14 dagers tid før ett-årsperioden løper ut. Korte opphold i Norge i forbindelse med ferie avbryter ikke ett-årsfristen.

Det samme gjelder for FN-personell i andre land vi ikke har skatteavtale med, hvis forholdene ellers er like. Dette omfatter også personell i FNs politistyrker, herunder polititjenestemenn som overføres fra FNs politistyrker til OSSE, samt FN-observatører. Se FIN i Utv. 1998/1198. Denne praksisen skal også gjelde for annet personell (herunder sivile) som er ansatt i den norske stat og som funksjonelt tilhører en vaktstyrke eller et sendelag med oppdrag fra FN, NATO eller OSSE, som beskrevet ovenfor. (Den skal derimot ikke gjelde ansatte hos private arbeidsgivere.)

Samme praksis skal anvendes for personell ansatt i Utenriksdepartementet som deltar i verifikasjonsoppdrag i Kosovo i regi av OSSE. Nærmere om dette, se FIN i Utv. 1999/223.

#### *2.1.3 Tjeneste i SFOR/KFOR-styrkene i det tidligere Jugoslavia*

Reglene ovenfor som gjelder for FN-personell, gjelder tilsvarende for NATO-personell i SFOR/KFOR- styrkene i det tidligere Jugoslavia.

#### *2.1.4 Tjeneste i TIPH*

Reglene ovenfor som gjelder for FN-personell, gjelder tilsvarende for personell i TIPH (Temporary International Presence in Hebron), se FIN i Utv. 2001/910.

## **2.2 Unntak**

### *2.2.1 Utenriktjenesten*

Utsendte utenriktjenestemenn som oppholder seg i utlandet i norsk statstjeneste, er etter norsk intern rett å anse som bosatt i utlandet, jf. sktl. § 2-1 (6). Dette gjelder selv om skattyteren etter de vanlige regler skulle vært ansett som bosatt i Norge.

Spesialregelen omfatter bare personer som har status som utsendte utenriktjenestemenn. Det kan være aktuelt for personer som arbeider i utlandet ved norsk ambassade, legasjon, konsulær stasjon, fast delegasjon eller annet utenriksorgan.

Spesialregelen omfatter ikke tjenestemannens ektefelle og barn. Det skattemessige bostedet for disse må vurderes etter de vanlige regler. Resultatet kan bli at tjenestemannen anses bosatt i utlandet og ektefelle og barn i Norge.

### *2.2.2 Personell engasjert av NORAD*

Personer engasjert av NORAD på oppdrag i utlandet, vil ofte være formelt ansatt i Utenriksdepartementet. De vil da kunne omfattes av den spesielle bostedsregelen for utenriktjenestemenn, se ovenfor.

NORAD-ansatte som ikke er formelt ansatt i Utenriksdepartementet følger de vanlige regler for hvor de skal anses bosatt.

### *2.2.3 Personer ansatt i Norges Eksportråd*

Personer ansatt i Norges Eksportråd (eksportutsendinger) som tjenestegjør i utlandet er å anse som privat ansatte lønnstakere. Dette gjelder selv om de er anmeldt en utenriksstasjon. Fordi eksportutsendinger ikke er utsendte utenriktjenestemenn i henhold til lov av 18. juli 1958 nr. 1 om utenriktjenesten, er de ikke å anse som skattemessig bosatt i utlandet etter sktl. § 2-1 (6). Spørsmål om skatteplikt til Norge må avgjøres etter de alminnelige regler i skatteloven og/eller skatteavtalen.

## **3 Skatteplikt**

### **3.1 Intern rett, bosatt i Norge**

#### *3.1.1 Hovedregel*

I henhold til norsk intern rett, vil personer som er bosatt i Norge som hovedregel være skattepliktige til Norge for all formue og inntekt, herunder inntekt av lønnsarbeid utført i utlandet.

#### *3.1.2 Den nye 1-årsregelen, generelt*

For inntektsåret 2002 gjelder en ny 1-årsregel i sktl. § 2-1 (8) i tillegg til den gamle 1-årsregelen, se ovenfor.

Velger skattyter å bruke den nye 1-årsregelen opphører ikke full skatteplikt som bosatt i Norge, men skattyter skal på visse vilkår gis delvis fritak for skatt på lønnsinntekt fra den norske stat ved arbeid utenfor riket når arbeidsoppholdet i utlandet varer i minst 12 måneder.

Den nye 1-årsregelen er en regel om nedsettelse av skatt og ikke en regel om opphør av alminnelig skatteplikt. Skattyter med lønn fra den norske stat gis bare fritak for skatt til kommune og fylkeskommune (men ikke toppskatt og fellesskatt til staten) på lønnsinntekt som er ervervet under utenlandsoppholdet. Skattenedsettelsen beregnes etter de samme prinsipper som ved anvendelsen av den alternative fordelingsmetoden, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)». Regelen gjelder ikke trygdeavgift. Om trygdeavgift se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng». Formue og annen inntekt omfattes ikke av fritaket i den nye 1-årsregelen og skattlegges etter de vanlige regler.

For at skattyter skal få skattefritak på lønnsinntekt fra den norske stat opptjent i utlandet må følgende vilkår være oppfylt:

- Utenlandsoppholdet må være et arbeidsopphold

- Skattyter må ha ett eller flere arbeidsopphold utenfor Norge, som hver er av minst 6 mnd varighet og som til sammen utgjør minst tolv måneder innenfor en periode på 30 måneder.
- Norge må ikke, i skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst, ha eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten.

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.

For lønn i anledning tjenester som er ytet i forbindelse med statlig forretnings-drift, gjelder de samme regler som for lønn fra privat arbeidsgiver, se U-11.

Om hvilke inntekter som omfattes av skattefritaket og krav til oppholdets art, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 10.1.3 «Den nye 1-årsregelen, inntekter som omfattes av skattefritaket » og pkt. 10.1.4 «Den nye 1-årsregelen, krav til oppholdets art ».

### *3.1.3 Den nye 1-årsregelen, krav til oppholdets lengde*

Arbeidsoppholdet utenfor Norge må vare minst tolv måneder. Skattyter med lønn fra den norske stat kan legge sammen flere arbeidsopphold i utlandet som hver er på minst seks måneder, forutsatt at oppholdene til sammen utgjør minst tolv måneder i løpet av en 30 måneders periode.

Om beregning av fristen og om tillatt opphold i Norge, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)» under pkt. 10.1.5 «Den nye 1-årsregelen, krav til oppholdets lengde ».

Ved anvendelse av bestemmelsen om delvis skattefritak på lønn fra den norske stat kan skattyter ikke legge sammen arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra den norske stat, med arbeidsopphold utenfor riket med lønn fra privat arbeidsgiver.

### *3.1.4 Den nye 1-årsregelen, Norge har eksklusiv beskatningsrett til lønnen*

Det kan ikke gis delvis nedsettelse av skatt på lønnsinntekt fra den norske stat etter den nye 1-årsregelen når Norge i henhold til en skatteavtale eller annen folkerettslig overenskomst har en eksklusiv beskatningsrett til lønnsinntekten. Dette vil i praksis omfatte lønn fra norsk offentlig forvaltning i land Norge har skatteavtale med. Dette innebærer at delvis skattefritak på lønn fra den norske stat bare vil være aktuelt i forhold til stater Norge ikke har skatteavtale med eller hvor skatteavtalen er suspendert.

### *3.1.5 Den nye 1-årsregelen, gjennomføring av skattefritaket*

Gjennomføringen av skattefritaket på lønnsinntekt som omfattes av den nye 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 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 stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (unngåelse av dobbeltbeskatning)» under pkt. 4 «Den alternative fordelingsmetoden».

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 den nye 1-årsregelen om skattefritak.

I den grad det er betalt skatt av lønnsinntekten i oppholdsstaten, skal dobbeltbeskatning avhjelpest etter bestemmelsene i skatteloven §§ 16-20 til 16-28.

### **3.2 Intern rett, bosatt i utlandet**

#### **3.2.1 Formue**

Skattytere som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, se ovenfor, ved utgangen av året, er begrenset skattepliktig hit. Skatteplikten omfatter bare bestemte formuesarter etter de vanlige regler for personer bosatt i utlandet, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

#### **3.2.2 Inntekt, generelt**

Skattyter som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, se ovenfor, er begrenset skattepliktig hit. Skatteplikten omfatter bare bestemte inntektsarter. Nedenfor behandles bare skatteplikten for lønnsutbetalinger fra den norske stat. Om eventuell skatteplikt for andre inntektsarter, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i utlandet».

#### **3.2.3 Inntekt, lønn fra den norske stat**

Personer som anses skattemessig bosatt utenfor Norge, er skattepliktige til Norge for lønn fra den norske stat. Det skal bare svares fellesskatt til staten og toppskatt av slik inntekt, ikke kommune-/fylkesskatt. Satsen for fellesskatt er 13,7 pst. for 2002.

Godtgjørelse som utbetales norske tjenestemenn i utlandet til dekning av økte levekostnader, er skattefri.

Skattyter skal ved beregning av grunnlaget for fellesskatt til staten ha fradrag for alle kostnader knyttet til inntekter som skatlegges i Norge, samt for kostnader som ikke er knyttet til noen inntekt, etter de samme regler som for personer bosatt i Norge.

Ved skatlegging av lønnsinntekten følges de samme regler for klasse som for personer bosatt i Norge, jf. SSV § 1-3. Nærmere om ligningen, se nedenfor.

I utflyttings- og innflyttingsåret skal det fastsettes personinntekt og alminnelig inntekt for den perioden skattyter anses skattemessig bosatt i Norge, og personinntekt og alminnelig inntekt som grunnlag for fellesskatt til staten for den perioden han ikke anses skattemessig bosatt i Norge. Skatten beregnes særskilt for hver av periodene med forholdsmessig (tolvtedels) personfradrag. Om inntektsfastsettelsen i slike tilfeller, se nedenfor og stikkord «Utland - bosettelse i Norge en del av året». Om skatteberegningen, se eksemplet i pkt. 6 «Eksempel på skatteberegning, person bosatt i Norge en del av året» nedenfor.

#### **3.2.4 Inntekt, spesielt om FN-vaktstyrker**

For personer som tjenestegjør i FN-vaktstyrker er følgende ytelser skattefrie:

- FN-tillegg som tilstås direkte fra FN (tillegget skal bl.a. kompensere kantinekostnader)
- godtgjørelse fra den norske stat til dekning av økte levekostnader,
- frie besøksreiser til Norge. I 2002 får FN-soldater og FN-observatører tre gratis hjemreiser per halvår.

#### **3.2.5 Tjeneste i SFOR/KFOR-styrkene i det tidligere Jugoslavia**

For NATO-personell i SFOR/KFOR-styrkene i det tidligere Jugoslavia gjelder de samme regler om særlige godtgjørelser som for FN-personell. Se det ovenstående punkt.

### *3.2.6 Feriepenger utbetalt etter hjemkomst fra utlandet*

Feriepenger opptjent under tjeneste for den norske stat i utlandet av personer skattemessig bosatt utenfor Norge, er innvunnet mens skattyter ikke var å anse som skattemessig bosatt her. Retten til feriepenger anses innvunnet parallelt med det lønnsvederlag som skattyter mottar i opptjeningsåret, selv om de først beregnes og utbetales i det etterfølgende år. Selv om skattyter anses skattemessig bosatt i Norge når feriepengerne utbetales (tidfestes), behandles feriepengerne likevel som utlandsinntekt, dvs. at skatten beregnes etter regler og satser for lønn fra den norske stat til personer bosatt i utlandet.

Minstefradrag beregnes av summen av lønnsinntekt opptjent i Norge og feriepenger opptjent mens vedkommende var bosatt i utlandet. Minstefradrag og eventuelle andre inntektsfradrag gis i lønnsinntekten som er opptjent i Norge. Personfradrag trekkes i sin helhet fra i lønnsinntekt opptjent i Norge. En eventuell ubenyttet del av personfradraget trekkes fra i feriepengerne som er opptjent i utlandet.

Skatt på inntekt opptjent i utlandet, beregnes etter satsen for fellesskatt til staten, jf. SSV § 3-5, 2 ledd. Toppskatt og trygdeavgift beregnes av skattyters samlede personinntekt inkl. feriepengerne. Fradrag for BSU gis i skatt på alminnelig inntekt og personinntekt inkl. feriepengerne. Feriepenger skal også inngå i «sammenligningsinntekten» ved skattebegrensningen.

Ligningskontoret beregner skatt av disse feriepengerne manuelt. Skatten beregnes for det år feriepengerne ble utbetalt.

## **3.3 Overenskomst/skatteavtale**

### *3.3.1 Skatteavtale*

I henhold til art. 19 nr. 1 i den nordiske skatteavtale (NSA) er det i utgangspunktet bare Norge som har rett til å skattlegge lønn fra den norske stat. 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, f.eks. avtalen med USA. Flyskoleelever ansatt i forsvaret som får del av sin flygerutdanning ved militære opplæringssteder i USA, anses å utøve slike offentlige funksjoner, se FIN i Utv. 1987/103.

I de fleste skatteavtaler omfatter bestemmelsen om offentlig tjeneste ikke lønnsarbeid knyttet til det offentliges forretningsvirksomhet, se f.eks. NSA art. 19 nr. 3.

I henhold til art. 19 nr. 2 i den nordiske skatteavtale (NSA) skal lønn fra den norske stat bare kunne skattlegges i det land hvor arbeidet utføres, dersom mottakeren er 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.

### *3.3.2 Personell engasjert av NORAD*

I enkelte tilfeller er det inngått særlig avtale med oppholdsstaten om at «personell» engasjert av NORAD for å arbeide i oppholdsstaten, skal være unntatt fra skatteplikt der. Skatteplikten til Norge må i slike tilfeller vurderes etter de alminnelige regler i norsk intern rett. Skatteplikten til Norge kan i slike tilfeller ikke falle bort etter den gamle 1-års regelen. Videre må det vurderes om Norge har frasagt seg beskatningsretten i en eventuell skatteavtale. Det

vil som hovedregel være skatteavtalens regel om offentlig tjeneste som gjelder for NORAD-ansatte.

NORAD-ansatte med arbeidsopphold i land Norge ikke har skatteavtale med, kan påberope seg den nye 1-årsregelen, forutsatt at alle vilkår er oppfylt, selv om det er inngått en slik avtale med oppholdslandet. Det er bare den gruppe eksperter/fredskorpsdeltakere som engasjeres direkte av NORAD som faller inn under begrepet «personell» som kan oppnå skattefritak i oppholdslandet i henhold til slik avtale. Fritaket gjelder således ikke eksperter engasjert av firmaer/organisasjoner som NORAD inngår kontrakt med.

Avtaler som nevnt ovenfor er inngått med følgende land:

- Bangladesh, 19. november 1980 (forlenget)
- Botswana, 15. mai 1985 (forlenget)
- Etiopia, 30. mars 1998.
- India, 1. januar 1981 (forlenget)
- Mosambik, 1. august 1986 (forlenget)
- Namibia, 14. juni 1991 (forlenget)
- Nicaragua, 17. oktober 1987 (forlenget)
- Sri Lanka, 3. desember 1986 (forlenget)
- Sør-Afrika, 13. juni 1997.
- Tanzania, 13. juni 1988 (forlenget)
- Vietnam, 9. oktober 1996.
- Zambia, 12. desember 1984 (forlenget)
- Zimbabwe, 7. september 1987 (forlenget)

*3.3.3 Nærmere opplysninger om slike avtaler fås ved henvendelse til Skattedirektoratet eller Finansdepartementet. Tjenestemenn i internasjonale organisasjoner*

Om lønn utbetalt fra internasjonale organisasjoner, se stikkord «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

### **3.4 Kostnadsfradrag ved bosettelse i Norge en del av året**

Forholdsmessig minstefradrag beregnes av mulig arbeidsinntekt i Norge på vanlig måte. Det beregnes også forholdsmessig minstefradrag av utlandsinntekten. Videre gis det fradrag for eventuell rest av foreldrefradraget i utlandsinntekten.

I inntekt som skattlegges i Norge gis det fullt fradrag for gjeldsrenter vedrørende fast eiendom eller virksomhet her. Gjeldsrenter som ikke dekkes av slik inntekt, gis det fradrag for ved beregning av fellesskatt til staten på utlandsinntekten.

Fradrag for gjeldsrenter som ikke har tilknytning til fast eiendom eller virksomhet, andelseiers/boligsameiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskapet/boligsameiet, underholdsbidrag og innbetaling til individuell pensjonsavtale, reduseres forholdsmessig for den del av året skattyteren anses for bosatt utenfor Norge. Slik reduksjon foretas også når skattyter er gift, selv om ektefellen har bodd i Norge hele året og uansett om ektefellene lignes særskilt eller felles. Den del av fradraget som ikke trekkes fra i inntekten i Norge, trekkes fra i grunnlaget for beregningen av fellesskatten til staten på utlandsinntekten.

Fradrag for kostnader til besøksreiser hjem under utenlandsoppholdet gis i utlandsinntekten.

### **3.5 Kostnadsfradrag ved bosettelse utenfor Norge hele året**

Minstefradrag beregnes av utlandsinntekten og fratrekkes i grunnlaget for beregningen av fellesskatt til staten på denne.

Alle gjeldsrenter (så langt de ikke dekkes av stedbundet inntekt av bolig e.l. i Norge), andelseiers/boligsameiers andel av fradragsberettigede kostnader i boligselskapet/boligsameiet, underholdsbidrag, foreldrefradrag og innbetaling til individuell pensjonsavtale mv. fratrekkes også i grunnlaget for beregning av fellesskatt til staten på utlandsinntekten.

### **3.6 Boligspareordning for ungdom (BSU)**

Fradrag for sparebeløpet blir gitt maskinelt på grunnlag av innberetning fra banker mv., forutsatt at skattyter registreres i klasse 1, eventuelt klasse 2. Fradraget gis innenfor summen av utlignede inntektsskatter og trygdeavgift til folketrygden. Det gjelder også om skattyter ikke ilignes annet enn fellesskatt og toppskatt til staten og trygdeavgift på utlandsinntekten.

### **3.7 Klassefastsettelse mv. ved bosettelse i Norge en del av året**

#### **3.7.1 Ugifte**

Det gis forholdsmessig personfradrag i inntekt i Norge for det antall hele måneder (regnet fra dato til dato) og del av måned som skattyteren har vært bosatt her. Ved opphold i utlandet, f.eks. fra 10. april og ut året, gis det 4/12 personfradrag i inntekten i Norge, mens resten av personfradraget (8/12) gis i lønnsinntekten opptjent i utlandet, se også stikkord «Klassefastsettelse».

Ved beregningen av toppskatt settes det skattefrie beløp og progresjonsintervallet tilsvarende til 4/12 for inntekten i Norge, og 8/12 for lønnsinntekten opptjent i utlandet.

#### **3.7.2 Ektefeller**

Dersom skattyter er gift, gis personfradrag - helt eller eventuelt redusert - etter forholdet for den av ektefellene som har oppholdt seg lengst her i landet.

Har den andre ektefellen bodd i Norge hele året, går en frem slik:

- Når ektefellene lignes under ett, med eller uten fordeling, gis det fullt personfradrag i klasse 2 i ektefellenes samlede inntekt, eksklusiv utlandsinntekten. Ved beregning av toppskatt og fellesskatt til staten på utlandsinntekten, settes skattyter i klasse 1. Skattyter skal således gis et forholdsmessig personfradrag i sin lønn fra den norske stat, samt et forholdsmessig fribeløp for toppskatt.
- Når ektefellene lignes særskilt eller hver for seg, gis begge ektefellene klasse 1 ved ligningen av inntekt i Norge. Tjenestemannens klasse reduseres forholdsmessig for oppholdet i utlandet. Den resterende del av det skattefrie beløp etter SSV § 3-1 (1) gis ved beregning av toppskatt på utlandsinntekten og den resterende del av personfradraget gis ved beregning av fellesskatt til staten. Ektefellen skal lignes i klasse 1 og ha fullt personfradrag i sin inntekt.

Skattene beregnes manuelt og ligningen gjennomføres på den måte som samlet gir lavest skatt for ektefellene, hvis de ikke selv har valgt noe annet.

Selv om skattene beregnes og ligningsmåte velges manuelt, skal antall tolvtedeler alltid anføres for hver ektefelle. Når ektefellen skal ha fullt personfradrag, anføres 12/12 for denne.



Når skattyter anses bosatt i Norge en del av året, skal det i prinsippet foretas en særskilt beregning av toppskatten for henholdsvis utlandsinntekten og inntekten i Norge. Har skattyter liten eller ingen inntekt i Norge eller i utlandet, vil det imidlertid lønne seg for vedkommende om toppskatten beregnes under ett for all inntekt, idet vedkommende da vil få utnyttet det skattefrie beløp fullt ut. Ligningskontoret bør da benytte den beregningsmåte som er gunstigst for skattyter.

### **3.8 Klassefastsettelse mv. ved bosettelse utenfor Norge hele året**

Skattyter lignedes i klasse 0 for eventuell stedbunden formue og inntekt her. Det gis fullt skattefritt beløp (dvs. klasse 1 eller 2) ved beregning av toppskatt på utlandsinntekten og fullt personfradrag ved beregning av fellesskatt til staten.

Er skattyter gift og ektefellen har bodd i Norge hele året, skal ektefellen lignedes i klasse 1 for egen inntekt uansett inntektens størrelse. Hvis ektefellen i Norge kan anses selvforsørget, settes skattyter i klasse 1 ved beregning av toppskatt og fellesskatt til staten på utlandsinntekten, ellers i klasse 2.

## **4 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 skatlegges etter SSV § 3-5, 2. ledd etter de vanlige regler, se stikkord «Personinntekt - trygdeavgift/pensjonspoeng». Personinntekt fastsettes hver for seg for eventuell inntekt i Norge og lønn fra den norske stat for arbeid i utlandet.

## **5 Skattested**

Etter SSV § 6-2 5. ledd skal fellesskatt til staten på lønn til norske tjenestemenn bosatt i utlandet skrives ut i Oslo. For personell i FN-vaktstyrker og personell i SFOR/KFOR-styrkene, er imidlertid SKD i samråd med FIN kommet til at fellesskatt til staten på inntekt opptjent under slik tjeneste skal skrives ut i den kommunen skattyter var bosatt i ved utreisen.

## **6 Eksempel på skatteberegning, person bosatt i Norge en del av året**

Når det gis redusert personfradrag må en ved beregning av toppskatt ta hensyn til dette. Dette gjøres ved at inntekten omgjøres til «årsinntekt», og at skatten av «årsinntekten» deretter reduseres forholdsmessig etter det antall måneder som inntekten gjelder for.

Fradraget for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU) gis maskinelt.

Ett eksempel på skatteberegning gjengis nedenfor. (Toppskatten er beregnet under ett for norsk og utenlandsk inntekt da det er den gunstigste løsning i dette konkrete tilfellet.)

### Eksempel: skattyter som lignedes i klasse 1

<i>Inntekt i Norge 1.1. - 14.9.2000</i>	<i>300 000</i>
<i>- minstefradrag 9/12 (maks 3 358 per mnd.)</i>	<i>32 250</i>
<i>=</i>	<i>267 750</i>
<i>Inntekt i utlandet 15.9. - 31.12.2000</i>	<i>60 000</i>
<i>- minstefradrag 3/12 (maks 3 358 per mnd.)</i>	<i>10 750</i>
<i>=</i>	<i>49 250</i>

<i>Skatteberegning:</i>	<i>Grunnlag</i>	<i>Pst sats</i>	<i>Beløp</i>
<i>Kommune-og fylkesskatt</i>	267 700		
<i>- klasse 1 (9/12)</i>	22 575		
=	245 125	14,3	35 052
<i>Fellesskatt</i>	245 125	13,7	33 582
<i>skatt til staten på utlandsinntekt (fellesskatt)</i>	49 200	13,7	
<i>Personfradrag kl 1 (3/12)</i>	7 525		
=	41 675	13,7	5 709
<i>Grunnlag for toppskatt: Norge</i>	300 000		
+ <i>Grunnlag for toppskatt: utland</i>	60 000		
= <i>Totalt beregningsgrunnlag toppskatt</i>	360 000		
<i>- fribeløp (toppskatt), klasse 1</i>	320 000		
<i>Toppskatt</i>	40 000	13,50	5 400
<i>Trygdeavgift</i>	360 000	7,80	28 080
<i>Sum skatter</i>			107 823

## Utland - standardfradrag - 15 pst. fradrag

*Sktl. § 6-70. Lov av 13. juni 1975 nr. 35 om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster mv. (petrsktl.).*

### 1 Hvem har krav på standardfradraget

#### 1.1 Generelt

Standardfradraget gjelder for personer som tar midlertidig opphold i Norge, og er skattepliktige hit etter:

- sktl. § 2-1 (1) som bosatt i Norge under forutsetning av at oppholdet her ikke skal overstige 4 år. Fradraget kan da gis ved de 4 første ligninger. Om når en person anses bosatt i Norge (jf. sktl. § 2-1 (1)), se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende».
- sktl. § 2-3 (1) d og (2) med begrenset skatteplikt til Norge, eller utelukkende etter petroleumsskatteloven § 1 jf. § 2. Fradraget kan i disse tilfeller gis uavhengig av arbeidsoppholdets lengde.
- sjøfolk som skattes etter sktl. § 2-3 (1) h. Fradraget kan gis uavhengig av arbeidsoppholdets lengde. Se stikkord «Sjøfolk».

Når fradraget er avhengig av at oppholdet her ikke overstiger fire år vil ligningsmyndighetene vanligvis måtte legge skattyters påstand om det framtidige oppholds varighet til grunn, men det kan tenkes situasjoner hvor særlige forhold tilsier at oppholdet vil bli av lengre varighet. I en slik vurdering bør en kunne tillegge mer objektivt konstaterbare kriterier betydelig vekt, f.eks. betydelig investering i egen bolig, inngåelse av ekteskap med norsk statsborger og

utforming av arbeidskontrakter. I tilfeller hvor en ved denne vurderingen for innflyttingsåret kommer til at oppholdet vil bli over 4 år, skal det ikke gis standardfradrag for noe år. Kommer skattyter inn under reglene om standardfradrag i innflyttingsåret, kan retten til å kreve standardfradrag bortfalle for senere år etter en tilsvarende vurdering.

### ***1.2 Flere midlertidige opphold***

Når utenlandsk arbeidstaker har flere midlertidige opphold i Norge som hver for seg medfører skatteplikt, må fire-årsfristen i utgangspunktet regnes fra det tidspunkt arbeidstakeren kom hit siste gang. Det må imidlertid i det enkelte tilfelle vurderes om det er ett og samme opphold eller om det er flere midlertidige opphold. Feriereiser til hjemlandet vil ikke avbryte det midlertidige oppholdet her. En arbeidstaker som har vært her i forbindelse med et oppdrag og som kommer tilbake i forbindelse med et nytt oppdrag, må i utgangspunktet anses for å ha nytt midlertidig opphold her. Unntak må imidlertid gjelde i de tilfelle hvor oppholdet borte fra Norge har vært av kort varighet, vanligvis hvis det har vært under 6 måneder.

### ***1.3 Dagpendlere***

Personer som daglig pendler mellom arbeidssted i Norge og bolig i utlandet anses ikke bosatt i Norge. Disse vil ha krav på standardfradrag selv om arbeidssituasjonen varer i mer enn 4 år.

### ***1.4 Ukependlere***

Personer som pendler mellom arbeidssted i Norge og bolig i utlandet hver uke, har krav på standardfradrag hvis forutsetningen er at arbeidssituasjonen ikke skal vare i mer enn 4 år. Om grensegjengere, se stikkord «Grensegjengere».

## **2 Fradragets størrelse**

Standardfradraget er 15 pst. av brutto arbeidsinntekt.

### ***2.1 Beregningsgrunnlag***

Beregningsgrunnlaget omfatter ordinær brutto lønn med tillegg av andre skattepliktige kontant- og naturalytelser, herunder fordeler ved at arbeidsgiver i visse tilfeller dekker lønnstakerens skatt. Også overskudd på utgiftsgodtgjørelser går inn i beregningsgrunnlaget, se nedenfor.

## **3 Hvilke fradrag omfattes ikke av standardfradraget**

I tillegg til standardfradraget kan det gis følgende inntektsfradrag/fradrag i skatt når vilkårene for øvrig er til stede:

- minstefradrag
- særskilt fradrag for sjøfolk
- fradragsberettiget tilskudd til norsk offentlig eller privat pensjonsordning i arbeidsforhold
- fradragsberettiget fagforeningskontingent
- godtgjørelsesfradrag i skatt på aksjeutbytte

## **4 Hvilke fradrag standardfradraget omfatter**

De mest aktuelle fradrag som bortfaller gjennom standardfradraget er:

- fradrag for faktiske kostnader av den art som inngår i minstefradraget (Om minstefradrag, se ovenfor)
- fradrag for arbeidsreise

- merkostnader ved opphold utenfor hjemmet, herunder kost, losji og besøksreiser. Dette gjelder også fradrag etter EØS-pendlerreglene.
- gjeldsrenter, herunder fradrag for tillagt fordel ved rimelige lån i arbeidsforhold
- underholdsbidrag
- særfradrag for forsørgelse, uførhet, sykdomskostnader og alder
- skattefradrag for sparebeløp i boligspareordningen for ungdom (BSU)
- foreldrefradrag
- innbetaling til individuell pensjonsavtale (IPA) etter skatteloven
- underskudd i virksomhet
- tap ved realisasjon av aksjer
- aksjonærbidrag
- særskilt fradrag for fiskere.

## **5 Valgrett**

### **5.1 Bosatt i Norge**

Personer som er skattemessig bosatt i Norge, se stikkord «Utland - allment om hvor person er bosatt/selskap er hjemmehørende», kan velge mellom standardfradrag og fradrag for de faktiske kostnader som inngår i standardfradraget. Den ene ektefelle kan velge fradrag for f.eks. gjeldsrenter som inngår i standardfradraget selv om den andre ektefelle velger standardfradrag. Om fordeling av kostnader mellom ektefeller, se stikkord «Ektefeller, registrerte partnere og meldepliktige samboere».

### **5.2 Opphold under seks måneder**

Lønnsinntakere som oppholder seg i Norge under seks måneder og som er begrenset skattepliktige etter sktl. § 2-3 (1) og (2), kan ikke velge å kreve fradrag for de faktiske kostnader som inngår i standardfradraget i stedet for standardfradrag.

## **6 Særlig om merkostnader ved arbeidsopphold borte fra hjemmet herunder fradrag for besøksreiser**

### **6.1 Forholdet til det norske hjem**

#### *6.1.1 Fradragsrett for merkostnader i forhold til et norsk hjem*

Skattyter som anses skattemessig bosatt i Norge, vil ved arbeidsopphold utenfor sitt norske hjem, ha krav på fradrag for merkostnader til kost og losji og besøksreiser hjem på vanlig måte i forhold til sitt norske hjem. Kostnadene vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. ovenfor under pkt. 5 «Valgrett».

Er skattyter ikke skattemessig bosatt i Norge, men begrenset skattepliktig hit for lønnsinntekt o.l. etter sktl. § 2-3 (1) bokstav d og (2), har han ikke krav på fradrag for merkostnader, bare standardfradrag.

#### *6.1.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader i forhold til et norsk hjem*

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved arbeidsopphold utenfor det norske hjemmet, behandles godtgjørelsen etter nettometoden, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse». Det skal derfor ikke foretas skattetrekk i eller beregnes arbeidsgiveravgift av slike ytelser, og bare eventuelt overskudd legges til inntekten. Eventuelt underskudd inngår i standardfradraget dersom dette benyttes.

### **6.2 Forholdet til det utenlandske hjem**

#### *6.2.1 Fradragsrett for merkostnader i forhold til et utenlandsk hjem*

Skattyter som er skattepliktig til Norge som bosatt etter sktl. § 2-1 (1) har i utgangspunktet ikke rett til fradrag for merkostnader i forbindelse med arbeidsopphold borte fra sitt utenlandske hjem. Dersom vedkommende pendler til sitt virkelige hjem i en annen EØS-stat, kan han likevel kreve fradrag for merkostnader ved å bo utenfor det virkelige hjemmet i den andre EØS-staten, se stikkord «Merkostnader - skattyter som pendler til bolig i annen EØS-stat». Kostnadene vil inngå i standardfradraget dersom dette benyttes, jf. ovenfor under pkt. 5 «Valgrett».

Skattyter som er begrenset skattepliktig til Norge for lønnsinntekt o.l. etter sktl. § 2-3 (1) d og (2) kan bare kreve standardfradrag, og ikke fradrag for faktiske merkostnader. Dette gjelder også når skattyter pendler til et hjem i utlandet.

#### *6.2.2 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader, skattyter har fradragsrett for merkostnadene i forhold til et utenlandsk hjem*

I de tilfeller hvor arbeidsgiver yter godtgjørelse til dekning av merkostnader ved arbeidsopphold utenfor et utenlandsk hjem i en annen EØS-stat, og skattyter har fradragsrett for merkostnadene, se ovenfor, behandles godtgjørelsen etter nettometoden, se stikkord «Utgiftsgodtgjørelse». Det skal derfor ikke foretas skattetrekk i eller beregnes arbeidsgiveravgift av slike ytelser, og bare eventuelt overskudd legges til inntekten. Eventuelt underskudd er fradragsberettiget, men inngår i standardfradraget dersom dette benyttes.

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 EØS-stat.

#### *6.2.3 Utgiftsgodtgjørelse til dekning av merkostnader, skattyter har ikke fradragsrett for merkostnadene i forhold til et utenlandsk hjem*

Yter arbeidsgiver godtgjørelse til dekning av merkostnader til kost og losji, og/eller refunderer billettkostnader til besøksreiser hjem i tilfeller hvor skattyter ikke har krav på fradrag for merkostnadene, se ovenfor, er det i praksis lagt til grunn at ytelsene i enkelte tilfeller likevel skal behandles etter samme retningslinjer som når skattyter anses bosatt i Norge og har arbeidsopphold utenfor et norsk hjem.

Forutsetningen for å behandle ytelsen etter disse retningslinjene, når merkostnadene ikke er fradragsberettiget, er at skattyter har familie som er bosatt i utlandet. Et ytterligere vilkår er at skattyter har krav på standardfradrag.

I slike tilfeller er eventuelt overskudd på godtgjørelsen skattepliktig. Eventuelt underskudd på godtgjørelsen er ikke fradragsberettiget. Dette gjelder selv om skattyter ikke bruker standardfradraget.

Yter arbeidsgiver bidrag som er ment å skulle dekke merkostnader i andre tilfeller hvor skattyter ikke har fradragsrett, vil dette bli å anse som dekning av privatkostnader, og skal behandles fullt ut som ordinær lønn.

#### *6.2.4 Naturalytelse som dekker merkostnader, skattyter har ikke fradragsrett for merkostnadene i forhold til et utenlandsk hjem*

Naturalytelse som dekker merkostnader, f.eks. fri kost og losji, behandles på samme måte som utgiftsgodtgjørelse til dekning av slike kostnader, se ovenfor.

# Uttak av formuesobjekter og/eller tjenester

- Sktl. § 5-2, § 14-4 (4) og § 14-44 (5).
- Rl. § 2-2, 4. ledd.
- Forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl./lignl./sktl.) § 3-5, 2. ledd.

## 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 stikkord «Driftsmiddel - inn i eller ut av norsk beskatningsområde» og stikkordene om utland.

### 1.1 Formål

Reglene om uttak har til hensikt å hente inn til beskatning positiv differanse mellom omsetningsverdien og skattemessig inngangsverdi av formuesobjekter og tjenester som er knyttet til en inntektsgivende aktivitet, men som omdisponeres til annet formål hos eier, overføres til andre til underpris eller gis bort.

Vilkår for skatteplikt kan foreligge etter andre bestemmelser, f.eks.:

- etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1), for eierens eget arbeid, f.eks. med å oppføre bygg som skal være driftsmiddel i enmannsforetak eller ved (om)disponering innenfor inntektsgivende virksomhet, f.eks. når omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, se HRD i Utv. 1993/3, eller
- etter sktl. § 13-1 ved overføring til andre vederlagsfritt eller til underpris når det foreligger interessefellesskap, se stikkord «Tilsidesettelse», eller
- hos brukeren for bruk av egne formuesobjekter jf. sktl. § 7-1, eller vederlagsfri bruk av formuesobjekter tilhørende andre, jf. sktl. § 5-20 (3).

### 1.2 Forholdet til realisasjon

#### 1.2.1 Realisasjon til omsetningsverdi

Reglene om uttak får ikke anvendelse når formuesobjekt og/eller tjenester realiseres til omsetningsverdi eller hvor et formuesobjekt realiseres ved at det går tapt/kondemneres. Derimot kan reglene komme til anvendelse ved realisasjon til underpris.

#### 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 og hvor det har betydning må det da settes ved skjønn. Det skjønnsmessig fastsatte vederlag behandles på samme måte som et kontantvederlag for objektet eller tjenesten.

Overdrar f.eks. en arbeidsgiver en bil til en ansatt, er dette realisasjon av bilen hvor arbeidsgiverens vederlag har form av en arbeidsytelse fra den ansatte. I prinsippet skal dette vederlaget for bilen verdsettes og inntektføres/føres på saldo hos arbeidsgiveren. Hos arbeidsgiveren skal i tillegg samme beløp behandles som lønn til arbeidstakeren og vil etter forholdene kunne føres direkte til fradrag, måtte aktiveres, eller ikke være fradragsberettiget.

## 2 Vilkår for uttaksbeskatning

## **2.1 Generelt**

For at uttaksbeskatning skal kunne finne sted må fellesvilkårene nedenfor være oppfylt. Disposisjoner som fyller nedenstående vilkår for uttaksbeskatning kan likevel være unntatt fra skatteplikt. Om disse begrensningene, se nedenfor.

## **2.2 Fellesvilkår for uttaksbeskatning hos person, sameie og selskap**

### **2.2.1 Hvilke ytelser omfattes**

Skatteplikten gjelder både ved uttak av fysiske formuesgjenstander og ved uttak av ikke-fysiske formuesgjenstander som f.eks. finansaktiva, forretningsverdi (goodwill) og rettigheter, såfremt betingelsene for øvrig er tilstede. Således vil skatteplikten for uttak fra et aksjeselskap f.eks. omfatte uttak av aksjer i andre selskaper.

Videre gjelder skatteplikten ved uttak av alle slags tjenester, f.eks. ansattes arbeid med oppføring eller vedlikehold av eierens privatbolig eller vederlagsfri bruk av andres formuesgjenstand eller ansattes arbeid utført vederlagsfritt for andre når dette ikke er ledd i f.eks. reklame. Utføres en tjeneste i enmannsforetak til eierens private fordel der kostnadene er belastet virksomheten, skal han uttaksbeskattes.

### **2.2.2 Skatteutløsende disposisjon; uttak til egen bruk**

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden/tjenesten kan anses uttatt til egen bruk.

Uttrykket «uttatt til egen bruk» omfatter tilfeller hvor samme skattyter fortsatt eier gjenstanden, men hvor denne tas ut til privat bruk. Egen bruk vil således ikke omfatte omdisponeringer innenfor eierens inntektsgivende aktivitet. Det kan ikke foretas uttaksbeskatning dersom eieren overfører et driftsmiddel mellom inntektsgivende aktivitet(er) og/eller næringsvirksomhet(er). Dette gjelder f.eks. når et forretningsbygg som er brukt i næringsvirksomhet overføres til utleie som ikke er næringsvirksomhet.

Om når fordelene likevel skal beskattes når formuesobjektet/tjenesten fortsatt brukes i inntektsgivende aktivitet, se nedenfor pkt. 2.2.5 «Skatteutløsende disposisjon; omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet».

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 disponeres til eierens private bruk, vil betingelsen «tatt ut» være oppfylt når objektet ikke lenger er et driftsmiddel. Dette omfatter formuesobjekter som er heleiet (herunder i enmannsforetak) og deleiet i sameie som lignes etter bruttometoden.

Tar eieren driftsmidlet bare delvis i bruk privat, slik at gjenstanden fremdeles er driftsmiddel i virksomhet eller annen inntektsgivende aktivitet, er ikke gjenstanden tatt ut. Eieren skal da skattlegges for den private bruk av gjenstanden i medhold av hovedregelen i sktl. § 5-1 (1) om det ikke foreligger unntak.

Tilsvarende gjelder for andre formuesobjekter enn driftsmidler og for tjenester som tas i bruk privat.

Om når en bil som brukes privat, men som fortsatt også brukes i inntektsgivende aktivitet, skal regnes for uttatt, se nedenfor under pkt. 5.2.3 «Spesielt om bil».

Uttak til egen bruk kan også skje innenfor f.eks. et aksjeselskap. For aksjeselskap og deltakerlignet selskap vil egen bruk omfatte all bruk av formuesgjenstand som aksjonær og deltaker foretar uten at eiendomsretten overføres.

Egen bruk forutsetter at det må skje en viss nyttiggjøring av formuesobjektet/tjenesten i forhold til arten av objektet/tjenesten, enten det er i form av aksjonærs private bruk eller passiv kapitalavkastning hos selskapet. Egen bruk foreligger ikke der formuesobjektet blir stående ubrukt eller hvor det kondemneres.

### *2.2.3 Skatteutløsende disposisjon; gaveoverføring*

Et av vilkårene som kan medføre skatteplikt er at gjenstanden kan 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 skal også brukes ved utdeling fra uskiftebo med mindre det foretas et fullstendig skifte etter avdøde.

Personalrabatter til ansatte på varer som omsettes i virksomheten er ikke gave. Slike rabatter er ikke gjenstand for uttaksbeskatning. Personalrabatt gjelder kun rabatter til ansatte, ikke rabatt til aksjonær, deltaker mv. Om eventuell beskatning hos mottaker, se «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Det er uten betydning om mottakeren benytter objektet/tjenesten i sin ervervsvirksomhet. Om unntak 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 stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

### *2.2.4 Skatteutløsende disposisjon; utdeling av utbytte*

Utdeling av utbytte fra aksjeselskap mv. kan medføre skatteplikt for selskapet etter uttaksreglene for formuesobjekt/tjeneste, se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) s 265.

### *2.2.5 Skatteutløsende disposisjon; omdisponering innenfor eierens inntektsgivende aktivitet*

Et formuesobjekt og/eller en tjeneste i inntektsgivende aktivitet, vil ikke regnes for å være tatt ut hvis den fortsatt brukes i eierens egen inntektsgivende aktivitet. Tilhører formuesobjektet et nettolignet sameie, et deltakerlignet selskap eller et selskap/innretning som er eget skattesubjekt, må slik skattefri omdisponering foretas av og innenfor sameiet eller av og innenfor selskapet/innretningen.

(Om)disponering innenfor eierens inntektsgivende aktiviteter vil kunne føre til beskatning etter hovedregelen i sktl. § 5-1 (1) i følgende tilfeller:

- omsetningsgjenstand tas i bruk som driftsmiddel, se HRD i Utv. 1993/3,
- tjeneste brukes til å lage eller påkoste driftsmidler mv. til eget bruk (aktivering).



Om inntektsføring/verdsettelse av arbeid på omsetningsgjenstander, se stikkord «Varebeholdning» og om inntektsføring i forbindelse med arbeider under utførelse, stikkord «Alminnelig inntekt - allment».

### **2.3 Tilleggsvilkår for uttak foretatt av personer og bruttolignede sameier**

For skatteplikt ved uttak til egen bruk eller gaveoverføring av formuesobjekter og/eller tjenester:

- eiet av fysisk person, herunder enmannsforetak eller
- tilordnet sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, se stikkord «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 formuesgjenstanden 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 f.eks. med:
  - vederlag
  - negativ saldo etter overgangsreglene
  - gevinst ved ufrivillig realisasjon
  - gevinst ved makeskifte av fast eiendom
  - de tidligere regler om salgsgevinst i tidligere sktl. § 45 8. til 17. ledd
  - DU-fond, miljøvernfond mv.
  - tilskudd som i prinsippet er skattepliktig, jf. sktl. § 14-42 (2)

hos bruttolignet sameie eller person 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 går etter reglene for varer.

Derimot regnes inngangsverdien ikke å ha kommet til fradrag om denne er redusert med en skattefri inntekt/tilskudd f.eks. ulempeserstatning 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.

### **2.4 Begrensning i uttaksbeskatning**

#### **2.4.1 Generasjonsskifte o.l.**

Uttak som fyller vilkårene ovenfor for uttaksbeskatning er likevel ikke skattepliktig for såvidt alle betingelsene nedenfor er tilstede:

- uttaket skjer ved gaveoverføring, herunder gavesalg eller arveforskudd, og
- det som overføres er formuesobjekt(er) herunder varer og immaterielle verdier, og
- formuesobjektet på uttakstidspunktet var knyttet til giverens virksomhet, og
- gavemottakeren i forbindelse med overføringen overtar hele virksomheten som gjenstanden var knyttet til eller en utskilt selvstendig del av virksomheten (Om overføring av en ideell andel av en virksomhet i et enmannsforetak, se nedenfor.), og
- gavemottakeren fortsetter driften av den overtatte virksomhet og anvender formuesobjektet i den, og
- gavemottakeren faller inn under personkretsen for arveavgiftsplikt i lov om avgift på arv og visse gaver av 19. juni 1964 nr. 14, § 2, selv om vedkommende faktisk ikke plikter å betale arveavgift f.eks. fordi giveren har nærmere arvinger. Det er ikke noe krav at mottakeren er giverens nærmeste arving etter loven. Det vil f.eks. være tilstrekkelig at mottaker er betenkt i giverens testamente på gavetidspunktet. Det er ikke noe krav at verdien overstiger fribeløpene for arveavgift slik at det faktisk blir svart arveavgift. Se FIN i Utv. 1997/891.

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring av formuesobjekt knyttet til annen inntektsgivende aktivitet enn næringsvirksomhet. F.eks. vil unntaket ikke gjelde for gaveoverføring av forretningsbygg som har vært utleiet, når utleien ikke er ansett som næringsvirksomhet på tidspunktet for gaveoverføringen. Om hva som er virksomhet, se stikkord «Næringsvirksomhet - allment».

Unntaket vil heller ikke gjelde 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 virksomhet må vurderes konkret. Dette vil f.eks. være aktuelt dersom det sammen med virksomheten overføres aksjer som er nedskrevet med gevinst etter de tidligere reglene.

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) punkt 17.1, merknader til § 42, annet ledd, pkt. e (side 146).

#### *2.4.2 Overføring av ideell andel av et enmannsforetak*

Ved overføring av ideell andel av enmannsforetak 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 tilstede, se ovenfor. Om skattlegging av den/de som etablerer det deltakerlignede selskap, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - nyetablering».

Om skattefri omdannelse av enmannsforetak til deltakerlignet selskap, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

#### *2.4.3 Overføring av andel i deltakerlignet selskap*

Inngangsverdien for andel i deltakerlignet selskap kan helt eller delvis anses å ha kommet til fradrag ved ligningen, bl.a. når selskapet har aktiva som er avskrevet eller direkte kostnadsført i andelshavers eiertid.

Overføres en andel i et deltakerlignet selskap som driver virksomhet på overføringstidspunktet, anses det som overføring av giverens andel av den virksomhet dette selskap driver. Overføringen vil være unntatt for uttaksbeskatning om vilkårene for øvrig er tilstede, jf. ovenfor.

#### *2.4.4 Overføring til ektefelle*

Overføring fra en ektefelle til den andre regnes ikke som overføring og gis ikke skattemessige virkninger i denne forbindelse, sålenge ektefellene lignedes felles eller særskilt (ikke atskilt). Det samme gjelder overføring som skjer ved skifte av fellesbo i forbindelse med separasjon/skilsmisse.

Overføring av formuesobjekter til ektefellen medfører således ikke i seg selv at det skal foretas uttaksbeskatning. Vilråene for å foreta uttaksbeskatning må vurderes etter den bruk ektefellene gjør av gjenstanden etter overføringen f.eks. til privat bruk. Se foran under pkt. 2.2.2 «Skatteutløsende disposisjon; uttak til egen bruk».

#### *2.4.5 Overføring til ikke-meldepliktig samboer*

Unntaket fra uttaksbeskatning gjelder ikke ved overføring til ikke-meldepliktig samboer som omfattes av ftrl. § 1-5 fordi de er fritatt for arveavgiftsplikt, jf. arveavgiftsloven § 4 fjerde ledd og § 47 A, se stikkord «Arvelater/etterlatte/dødsbo» under pkt. 5.3 «Gjenlevende samboere ». (Meldepliktige samboere som omfattes av ftrl. § 1-5 behandles derimot som ektefeller, se ovenfor.)

Ved overføring til andre samboere, vil unntaket fra uttaksbeskatning gjelde hvis samboeren er arveavgiftspliktig og vilråene for øvrig er til stede.

#### *2.4.6 Overføring av eiendeler i virksomhet mellom selskaper*

Om skattefrihet på visse vilkår ved overføringen av eiendeler i virksomhet mellom:

- deltakerlignede selskap med samme eiere eller
- aksjeselskaper innen samme konsern,

se stikkord «Aksjeselskap mv. - konsern».

#### *2.4.7 Omdannelse av enmannsforetak/deltakerlignet selskap til et annet selskap*

Uttaksreglene kan ikke brukes ved skattefri omdannelse av:

- enmannsforetak eller
- deltakerlignet selskap

til et (annet) deltakerlignet selskap eller til aksjeselskap. Om vilråene for skattefri omdannelse, se stikkord «Næringsvirksomhet - omdanning/skifte av eierform».

Dette betyr at reglene om uttak ikke kan brukes på eventuell overføring av inntil 20 pst. andel til andre enn de opprinnelige eiere.

#### *2.4.8 Spesielt om bolig*

Det foretas ikke uttaksbeskatning om eneeier flytter inn i leilighet (egen bodel) i avskrivbart bygg, såfremt bygget fremdeles er avskrivbart. Dette gjelder selv om bygget, herunder leiligheten, er nedskrevet til null.

Det foretas ikke uttaksbeskatning om eneeier utseksjonerer eller gir bort egen bodel i avskrivbart bygg, såfremt bodelen kunne vært solgt skattefritt på uttakstidspunktet. Dette gjelder selv om kostprisen for boligdelen er kommet til fradrag helt eller delvis gjennom avskrivninger før eieren flyttet inn.

Det kan heller ikke foretas uttaksbeskatning av bolig om eieren tar den i bruk privat, selv om den er nedskrevet med gevinster fra tidligere egen bolig etter de nå opphevede regler eller de nye regler om betinget skattefritak ved ufrivillig realisasjon. Det samme gjelder om boligen gis bort, bortsett fra når gaven gis fra aksjeselskap eller likestilt selskap etter sktl. § 10-1 eller deltakerlignet selskap.

#### *2.4.9 Spesielt om gaveoverføring av jord- og skogbrukseiendom*

Det foretas ikke uttaksbeskatning ved gaveoverføring av jord- eller skogbrukseiendom når giveren kunne ha solgt den overdratte eiendom skattefritt på gavetidspunktet. 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 foran.

Se for øvrig stikkord «Jordbruk - realisasjon av jord- og skogbrukseiendom, driftsløse mv.».

#### *2.4.10 Spesielt om eierens eget arbeid*

I enmannsforetak vil eierens eget arbeid ikke gå etter reglene om uttak, men være skattepliktig i medhold av hovedregelen i sktl. § 5-1 (1), i den utstrekning det ikke er unntak.

### **3 Verdsettelse av uttatt formuesobjekt/tjeneste**

Ved privat bruk eller gaveoverføring, skal uttaksverdien i forhold til skattleggingen normalt settes til omsetningsverdi for formuesobjektet eller tjenesten. For en næringsdrivende skal med omsetningsverdi forstås den pris 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 verdsettelse av fri bolig hos brukeren til en høyere verdi i visse tilfeller, se stikkord «Bolig - fri bolig».

Om omsetningsverdi i et tilfelle der det forelå en gjenkjøpsavtale, se HRD i Utv. 2002/365.

Ved omdisponering av omsetningsgjenstand til driftsmiddel, skal uttaksverdien settes til hva skattyteren kunne kjøpt gjenstanden for som driftsmiddel (og ikke som vare), se HRD i Utv. 1993/3. Prisen skal regnes eksklusiv merverdiavgift dersom skattyteren ville ha hatt krav på fradrag for merverdiavgiften i et avgiftsoppgjør ved kjøp av gjenstanden til denne bruk.

### **4 Hvem skal uttaksbeskattes**

#### **4.1 Eneeier/enmannsforetak**

Ved uttak fra inntektsgivende aktivitet som er heleiet av en person eller av ektefeller, herunder enmannsforetak, er det eieren som skal uttaksbeskattes.

#### **4.2 Bruttolignet sameie**

Ved skattepliktig uttak fra sameie som deltakerlignes etter bruttometoden, er det hver enkelt medeier som uttaksbeskattes. Det endelige resultat blir det samme uansett hvordan medeierne har innrettet seg, men hjemmelen for beskatning kan variere.

Det hender at medeierne i slikt sameie tar ut et driftsmiddel samlet på en slik måte at eierforholdet fortsetter etter uttaket slik som det var før uttaket. I et slikt tilfelle uttaksbeskattes medeierne hver for seg for sin andel av omsetningsverdien. Dette gjelder selv om medeierne betaler inn «vederlag» for gjenstanden til det bruttolignede sameiet.

Det forekommer også at bare en av deltakerne foretar et skattepliktig uttak og derved blir eneeier av det uttatte driftsmiddel.

Dersom den skattyter som tar ut gjenstanden:

- ikke betaler noe til de andre deltakerne, behandles forholdet som uttak for alle deltakerne. 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 uttaksbeskattes etter reglene om uttak til egen bruk og de andre deltakerne etter reglene om gaveoverføring.
- betaler omsetningsverdi til de andre for deres andel av gjenstanden, behandles forholdet fullt ut som uttak av den forholdsmessige del for den som blir eier og som et vanlig salg for de andre deltakerne. Dette gjelder også om hele omsetningsverdien betales inn i sameiet. (Den forholdsmessige del av vederlaget som gjelder den andel av gjenstanden skattyteren eide fra før, behandles skattemessig ikke som vederlag, idet skattyteren 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 blir forholdet å behandle som salg av deres respektive andeler for såvidt gjelder den del av omsetningsverdien som dekkes av vederlaget de mottar for gjenstanden, men som uttak til gaveoverføring for den overskytende verdi.

#### Eksempel:

*Sameiere/deltakere, 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 deltakerne og kr 80 000 til seg selv.*

*A uttaksbeskattes for en tredjedel av omsetningsverdien 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 deltakerne 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. Resultatet blir da for hver av B og C: andel saldoverdi kr 100 000 - vederlag kr 80 000 - uttakbeskatning kr 120 000 = kr 100 000 (gevinst- og tapskonto).*

### **4.3 Selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden**

Fordel ved skattepliktig uttak fra selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden, skal tillegges selskapets/sameiets inntekt før fordelingen på deltakerne.

### **4.4 Selskap som er eget skattesubjekt**

Ved skattepliktig uttak fra selskap som er eget skattesubjekt, herunder aksjeselskap, er det selskapet som skal uttaksbeskattes.

## **5 Tidfesting av inntekt**

### **5.1 Generelt**

Ligning av uttaket foretas det inntektsåret uttaket må anses som gjennomført.

Ved uttak av driftsmidler behandles uttaksverdien 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 stikkordene om driftsmidler.

Ved uttak av varer føres uttaksverdi til inntekt samme år som uttaket gjennomføres.

For tjenester føres uttaksverdi til inntekt etterhvert som tjenesten tas ut.

### **5.2 Når er uttaket gjennomført**

#### **5.2.1 Formuesobjekter**

Uttaket av formuesgjenstand anses gjennomført:

- ved egen bruk; normalt det inntektsåret gjenstanden er opphørt å være driftsmiddel i ervervsvirksomheten
- ved gaveoverføring; det inntektsåret eiendomsretten er overført til mottakeren eller
- når varer tas i bruk som driftsmiddel; det inntektsåret gjenstanden godtas som driftsmiddel

Når virksomheten er opphørt må gjenstander egnet til privat bruk anses uttatt dersom de står til eierens disposisjon og ikke er solgt innen rimelig tid med mindre skattyteren sannsynliggjør at gjenstanden ikke brukes.

#### **5.2.2 Tjenester**

Uttak av tjeneste i form av arbeid anses gjennomført etterhvert som arbeidet utføres, selv om det ikke er slutført. Uttak i form av vederlagsfri bruk anses gjennomført etterhvert som bruken finner sted.

#### **5.2.3 Spesielt om bil**

I utgangspunktet må en bil som er eid av lønnstaker/enmannsforetak og som brukes både i inntektsgivende virksomhet og privat, anses uttatt når den ikke lenger kan godtas som avskrivbart driftsmiddel i yrket, normalt når yrkesbruken reduseres til under 6000 km på årsbasis, jf. URD i Utv. 1979/266. Det kan videre etter skattyters valg foretas uttaksbeskatning i de tilfeller hvor bilen ikke nyttes til yrkeskjøring over 6000 km i yrket, men hvor bilen har vært godtatt 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 godkjennes som yrkesbil på ny dersom bilbruken endrer karakter, f.eks. ved at yrkesbruken årlig overstiger 6000 km.

Om «uttaksbeskatning» av bil ved overgang fra regnskapsligning til forenklet overskuddsberegning av bilgodtgjørelse, se stikkord «Bil - realisasjon/uttak».

## **6 Tapsfradrag**

Uttaksreglene gir ikke hjemmel for tapsfradrag selv om omsetningsverdien ligger under den skattemessige inngangsverdi. Om eventuelt fradrag etter reglene for tap, se stikkord «Tap».

## **7 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 den bortgitte gjenstanden fjernes uten kostnadsføring. 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 stikkord «Driftsmiddel - direkte kostnadsføring». 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 tilstede. Dette vil være aktuelt f.eks. 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 aktiva.

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.

## **8 Formelle regler**

### ***8.1 Ny regnskapslov***

Kredittsalg skal alltid spesifiseres på hver kjøper. Dette gjelder også ved eieres uttak.

Kontantsalg (uttak) til eiere av enmannsforetak eller deltakere/aksjonærer i selskap med mindre enn 10 deltakere/aksjonærer skal spesifiseres på vedkommende, jf. forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl./lignl./sktl.) § 3-5, 2. ledd. Salg til ansatte skal alltid spesifiseres på den ansatte. Spesifikasjonskravet for ansatte er nytt i forhold til kravet i de tidligere bestemmelser, der kravet kun gjaldt omsetning til funksjonærer med ledende stilling.

### ***8.2 Gammel regnskapslov***

Etter den nye rl. § 9-2 kan regnskapspliktige inntil videre velge å benytte reglene om registrering og dokumentasjon av regnskapsopplysninger etter den gamle regnskapsloven i stedet for reglene i den nye regnskapslov kap. 2, jf. forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl./lignl./sktl.) § 3-5, 2. ledd.

Se nærmere om overgangsreglene under stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

Regnskapspliktige skal føre uttaket av formuesobjekter/tjenester i sitt regnskap.

Personlige næringsdrivende som er regnskapspliktig, skal da i tillegg til å føre uttaket av formuesobjekter/tjenester i sitt regnskap, føre en særskilt bok for varer (omsetningsgjenstander) som tas ut til eget eller husstands bruk eller i gaveøyemed. Det samme gjelder for salg til ansatte i ledende stillinger. I denne boken skal det angis dato for vareuttaket, art, mengde og utsalgspris på varen som er tatt ut. Hver måned skal sum uttatte varer krediteres varekonto og debiteres privatkonto. Betaling av slike uttak med bokføring som kontantsalg istedenfor slik særskilt bokføring godkjennes ikke. Boken skal oppbevares i 10 år etter siste år det er ført uttak i den.

Det samme gjelder for selskap som deltakerlignes ved uttak til deltakeres private bruk eller gaver fra selskapet/deltaker.

I aksjeselskap får reglene tilsvarende anvendelse ved salg til ansatte i ledende stillinger. Dessuten får reglene tilsvarende anvendelse ved uttak av varer til aksjonærer i selskap som ikke har over 10 aksjonærer.

## **9 Den skattemessige behandlingen hos mottakeren av formuesobjektet/tjenesten**

### **9.1 Skattlegging av fordelene**

Ved skattepliktig uttak til privat bruk fra enmannsforetak mv., skattlegges eieren for fordelene som en del av den inntekten som kommer fra enmannsforetaket mv.

Ved skattepliktig uttak fra deltakerlignet selskap, tas fordelene med i nettoinntekten som fastsettes hos selskapet og som fordeles på deltakerne. Om fordeling av nettoinntekten på deltakerne, se stikkord «Deltakerlignet selskap mv. - deltakerligning etter nettometoden».

Ved overføring av formuesobjekt fra aksjeselskap til aksjonær klassifisert som utbytte, uttaksbeskattes selskapet. I tillegg skal aksjonæren som mottar formuesobjektet, skattlegges etter reglene for utbytte, se stikkord «Aksjer - utbytte». Den verdi selskapet uttaksbeskattes for, skal være eksklusiv eventuell merverdiavgift. Den verdi som aksjonæren skattlegges for, skal være inklusive eventuell merverdiavgift.

Om skatteplikten for fordel ved å motta gave, se stikkord «Gaver og tilskudd utenfor arbeidsforhold og virksomhet» og stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.».

### **9.2 Inngangsverdi hos mottakeren**

#### **9.2.1 Uttak til eget bruk**

For eiere som uttaksbeskattes ved uttak til privat bruk, er det den verdi som legges til grunn ved uttaksbeskatningen som er skattyterens inngangsverdi for gjenstanden. Er uttaket ikke skattepliktig, er det eiereens inngangsverdi før uttaket som fortsatt er hans inngangsverdi.

#### **9.2.2 Uttak til gaveoverføring**

For gavemottaker/aksjonær er inngangsverdi omsetningsverdien på uttakstidspunktet. Dette gjelder uavhengig av om uttaket blir beskattet eller ikke. Er uttaket beskattet, legges til grunn den verdi som har vært utgangspunktet ved uttaksbeskatningen. Dersom overføringen er arveavgiftspliktig, kan inngangsverdien likevel ikke settes høyere hos gavemottakeren enn grunnlaget for arveavgiften, jf. sktl. § 5-50 (3) og § 9-7.

## **10 Arveavgift**

Ved overføring vederlagsfritt eller til underpris til andre, vil det kunne bli spørsmål om arveavgift. Slik avgift skal svares selv om giveren blir uttaksbeskattet. Om når det skal svares



arveavgift ved gaver i levende live, se lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, spesielt § 2 og § 4.

Ligningsmyndighetene skal uoppfordret sende melding om gavetransaksjoner til skattefogden i det distrikt giveren er bosatt. Melding kan unnlates når det er klart at gaven har karakter av vanlig leilighetsgave eller at skattefogden allerede er kjent med gaven.

## Utviklings- og forskningskostnader

Emnet er flyttet til «Forsknings- og utviklingskostnader, formue og inntektsfradrag».

Om direkte fradrag for kostnadene i skatt, se «Forsknings- og utviklingskostnader, fradrag i skatt og trygdeavgift».

## Valutagevinst/-tap

*Sktl. § 9-3 (1) bokstav b, § 9-4, § 9-9 og § 14-5 (5). FSFIN § 14-5 C.*

### 1 Generelt om valutagevinst/tap

Ved erverv av formuesobjekter eller stiftelse av gjeld eller andre forpliktelser hvor vederlag/forpliktelsen er tallfestet i utenlandsk valuta, skal beløpet omregnes til norske kroner etter kursen på ervervs-/stiftelsestidspunktet.

Ved salg skal vederlag som er tallfestet i utenlandsk valuta, omregnes til norske kroner etter kursen på det tidspunkt den solgte formuesgjenstand leveres kjøper. Ved total ødeleggelse av formuesgjenstand 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 innfrielsestidspunktet.

Er det betalt forskudd i utenlandsk valuta ved erverv eller ved realisasjon av formuesobjekt, omregnes beløpet til norske kroner etter kursen på betalingsdagen.

Eier en skattyter valuta eller pengefordring som er tallfestet i utenlandsk valuta, og valutakursen endrer seg fra valutaen/fordringen ble ervervet til den blir realisert, regnes endring i verdien som skyldes endring i valutakursen som en valutagevinst/tap løstrevet fra en eventuell gevinst/tapsberegning på selve fordringen. Tilsvarende gjelder for gjeld tallfestet i utenlandsk valuta. For mengdegjeldsbrev beregnes det likevel ikke særskilt valutagevinst/-tap, men disse inngår i gevinst/tapsberegningen ved realisasjon av gjeldsbrevet.

Ved bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av debtors manglende betalingsevne, regnes det ikke valutagevinst/tap verken hos kreditor eller debitor.

Eier skattyteren annet formuesobjekt enn nevnt ovenfor, f.eks. fysiske gjenstander eller aksjer, og valutakursen endrer seg fra tidspunktet for erverv av objektet til det realiseres, inngår valutagevinst/tap i gevinst- eller tapsberegningen for formuesobjektet (sammenslåingsprinsippet). En foretar ikke noen utskillelse av valutagevinst/-tap til egen behandling. Tilsvarende gjelder for andre forpliktelser enn pengegjeld, f.eks. plikt til å yte en tjeneste eller å levere en fysisk gjenstand. Blir vederlaget/erstatningen ikke betalt på

realisasjonstidspunktet, har selgeren ervervet en fordring. Valutagevinst/tap på fordringen behandles etter reglene for valutagevinst/-tap og ikke etter sammenslåingsprinsippet.

## **2 Skatteplikt/fradragsrett**

### **2.1 Hovedregel**

Valutagevinst er som hovedregel skattepliktig. Valutatap er som hovedregel fradragsberettiget. Dette gjelder både i og utenfor næringsvirksomhet.

### **2.2 Unntak**

Valutagevinst er ikke skattepliktig og valutatap ikke fradragsberettiget såfremt:

- gevinsten/tapet er utenfor næringsvirksomhet og knytter seg til fordring eller gjeld etablert den 12. april 1991 eller tidligere og/eller
- gevinsten/tapet knytter seg til utenlandske betalingsmidler til personlig bruk, f.eks. på reise i utlandet.

## **3 Tidfesting av inntekter og kostnader**

### **3.1 Hovedregel**

Valutagevinst skattlegges og valutatap fradras som hovedregel i det inntektsår de er realisert.

Valutagevinst/tap vedrørende fordring realiseres i sin helhet hos fordringshaveren ved full innfrielse, etter hvert ved nedbetaling eller i sin helhet ved realisasjon av fordringen. Derimot anses ikke bortfall av fordring eller ettergivelse av gjeld på grunn av debtors 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 næringsvirksomhet. Valutagevinst/tap anses realisert ved full innfrielse selv om skattyteren refinansierer gjelden ved å ta opp lån i samme valuta hos en annen kreditor. 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, 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 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 også 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 være tilstrekkelig for å konstatere realisasjon at skattyteren har overført et innskudd til en annen konto i samme valuta.

### **3.2 Unntak**

#### **3.2.1 Langsiktige fordringer/gjeld**

Alle foretak som har full eller begrenset regnskapsplikt, kan på visse vilkår kreve fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer som inngår i regnskapet, se nedenfor under pkt.

3.3 «Spesielt om fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld». Derimot

behøver ikke valutagevinster inntektsføres før de blir realisert, men urealiserte valutagevinster skal redusere fradragføring av urealiserte valutatap. Med langsiktige fordringer menes i denne forbindelse fordringer som har forfall mer enn ett år etter utløpet av det regnskapsår hvor fordringen ble ervervet av skattyteren.

### *3.2.2 Kortsiktige fordringer/gjeld*

Foretak som har full regnskapsplikt etter regnskapsloven § 1-2 første ledd skal følge regnskapsprinsippet for urealisert valutatap/gevinst på kortsiktige fordringer/gjeld som inngår i regnskapet. Foretak med begrenset regnskapsplikt skal følge realisasjonsprinsippet for denne type fordringer/gjeld, se pkt. 3.1 «Hovedregel».

## **3.3 Spesielt om fradrag for urealisert valutatap på langsiktige fordringer/gjeld**

### *3.3.1 Generelt*

Foretak som har full eller begrenset regnskapsplikt, kan etter eget valg kreve fradrag for urealisert valutatap ved årsskiftet på langsiktige fordringer eller gjeld som inngår i regnskapet. Krever vedkommende direkte fradrag for urealisert tap i inntektsåret 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 (porteføljepriinsippet) og
- om valutakursen et senere år bedrer seg slik at urealisert nettotap kostnadsført i tidligere år er blitt redusert, inntektsføres reduksjonen av nettotapet (reverseringsprinsippet).

Dette gjennomføres ved et skatteteknisk hjelpemiddel som kalles omvurderingskonto. 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/kostnadsføres, se nedenfor.

### *3.3.2 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 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 på følgende måte:

- beløpet for fordring/gjeld som gjenstår ved vedkommende årsskifte regnet med beløpet i vedkommende utenlandske valuta,
- multiplisert med differansen mellom kursen ved etableringen av fordringen/gjelden og kursen ved det aktuelle årsskifte. (Kursen ved forrige årsskifte er uten betydning).

Viser den enkelte post et urealisert tap, kan skattyteren det enkelte år velge å sette dette tap til kr 0 på omvurderingskontoen.

Er fordringen/gjelden innfridd ved årsskiftet er urealisert gevinst/tap ved årsskifte lik null.

Er tapene på omvurderingskontoen størst, er dette nettoen av omvurderingskontoen. Er gevinstene størst, kan skattyteren velge å sette nettoen til null for ikke å inntektsbeskatte urealiserte gevinster.

### 3.3.3 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. Forutsetningen er at foretaket konsekvent gjennomfører dette for alle fordrings- og gjeldsposter i samme ikke-konvertible valuta. Urealiserte tap eller gevinst som etter dette holdes utenfor omvurderingskontoen kan ikke kostnadsføres eller inntektsføres med virkning for ligningen.

### 3.3.4 Inntekts-/kostnadsføring

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). Negativ differanse kostnadsføres (som økt tap).

I tillegg til denne inntekts- og kostnadsføringen skal de enkelte gevinster og/eller tap som er blitt realisert i løpet av året inntekts-/kostnadsføres. Den realiserte gevinst/tap beregnes i forhold til kursen på det opprinnelige tidspunktet for erverv av fordringen/gjelden og kursen på realisasjonstidspunktet. Denne inntekts-/kostnadsføring gjøres helt uavhengig av føringen av urealiserte tap, idet omvurderingskontoen automatisk opphever tidligere kostnadsføringer av urealiserte tap ved innfrielse av fordringen/gjelden før årsskiftet.

### 3.3.5 Eksempel på omvurderingskonto

Fordring: 300 tyske mark

Opptakskurs	4.0
Valutakurs 31/12 år 1	4.6
Valutakurs 31/12 år 2	4.2
Fordringen innfris år 3	5.0

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 $300(4.6 - 4.0)$	180 fordring
	Omvurderingskonto	0

	Til resultat	0 (0-0)
År 2:	Realisert tap/vinning	0
	Urealisert vinning 300 (4.2 - 4.0)	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 (5.0 - 4.0)	300 fordring
	Urealisert tap 100 (6.8 - 7.5)	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 (160 - 145)	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 (145 - 95)	50 (145-95)
	Til inntekt	50

## Varebeholdning

*Sktl. § 4-17 og § 14-5 (2). FSFIN § 14-5 A og forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger (rl.).*

### 1 Hva er varebeholdning

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 og
- 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 kan etter skattyterens valg enten behandles som varelager eller som driftsmiddel. Om behandling av returemballasje som driftsmiddel, se stikkord «Driftsmiddel - avskrivning på/inntektsføring av saldo» under pkt. 16.16 «Returemballasje».

### ***1.1 Arbeid under utførelse***

Om arbeid under utførelse, se stikkord «Arbeider under utførelse i virksomhet».

### ***1.2 Uselgelige varer***

Varer som skattyteren ikke fysisk har kvittet seg med ved årsskiftet, f.eks. ved å kaste dem på avfalls plass, makulere eller destruere dem, skal tas med i varebeholdningen. Dette gjelder selv om varene er blitt uselgelige f.eks. pga. motesvigninger, teknisk utvikling eller fordi varen er skadet.

## **2 Formue**

En virksomhets formue i beholdning av råstoffer og varer, settes til den verdi som legges til grunn ved inntektsligningen, se nedenfor. Dette gjelder selv om formuesverdien derved kommer over reell omsetningsverdi.

Om særregler for verdsettelse av formuesverdien av oppdrettsfisk, se «Fiskeoppdrett mv.».

## **3 Inntekt**

### ***3.1 Generelt***

#### ***3.1.1 Hovedregel***

Endringer i verdien av varebeholdningen mellom inntektsårets begynnelse og slutt, vil påvirke inntekten for alle foretak med full eller begrenset regnskapsplikt.

#### ***3.1.2 Særregler for enkelte næringer***

Om særlige regler for enkelte næringer, se stikkordene:

- «Jordbruk - allment»,
- «Skogbruk»,
- «Fiskeoppdrett mv.»,
- «Pelsdyr»,
- «Reindrift» og
- «Kunstnere».

### ***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 inntektsårs 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,

se nedenfor.

Ved bestemmelse av faktisk anskaffelsesverdi/tilvirkningsverdi for varer som ikke kan individualiseres, anses varer som er ervervet først å være realisert først (FIFU - prinsippet).

Det er ikke anledning til å vurdere varer til gjenanskaffelsesverdi eller nedskrive varer for ukurans, prisfallsrisiko mv. 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. I tillegg inngår produksjonslønn, dvs. lønn inklusive feriepengene, arbeidsgiveravgift mv. for det tidsrom de ansatte deltar i selve produksjonen.

Det skal 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 skal heller ikke tas med. Se Ot.prp. nr. 35 (1990-91) side 136 annen spalte.

Verdien av eierens eget arbeid i produksjonen skal ikke tas med i tilvirkningsverdien. Dette gjelder også for ansvarlig deltaker i deltakerlignet selskap.

#### **3.3.4 Bokforlag og bokhandlere**

Bokhandlere kan ved verdsettelsen 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. mval. § 16 første ledd nr. 8.

### 3.3.5 Kunstnere

Kunstnere kan sette verdien av varebeholdningen av visse egenproduserte kunstverk til 0, se stikkord «Kunstnere».

## 4 Varetellingslister

Varetellingslister skal omfatte alle varer som skattyteren eier, også varer som antas uselgelige og uten hensyn til hvor varen befinner seg. Om krav til listene, for de som følger tidligere regnskapsregler, se forskrift av 16. desember 1992 nr. 1155 om vareopptellingslister og verdsettelse av varebeholdninger. Om krav til listene, for de som følger nye regnskapsregler, se forskrift av 6. mai 1999 nr. 544 om regnskapssystem, registrering, dokumentasjon og oppbevaring av regnskapsopplysninger § 5-11. Om overgangsregler, se stikkord «Regnskap - regnskapsplikt».

## 5 Dødsfall

### 5.1 Avdøde

Om behandling av varelager hos avdøde i dødsåret, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

### 5.2 Bo, arving, gjenlevende ektefelle

Om inngangsverdi for varelager overtatt i forbindelse med dødsfall, se stikkord «Enmannsforetak - ligning i dødsåret».

# Varsel

*Lignl. § 3-5, § 3-12, § 8-3, § 9-7, § 9-9 nr. 4 og § 10-2 nr. 5. Skd. nr. 9/2001 i Utv. 2001/1157.*

## 1 Varsel under ordinær ligningsbehandling

### 1.1 Fravik fra selvangivelse/selskapsoppgave

#### 1.1.1 Hovedregel

Før det under den ordinære ligningsbehandling treffes avgjørelse om å fravike/tilsidesette en selvangivelse eller selskapsoppgave til skattyterens ugunst, skal det som hovedregel gis varsel om dette. Om varsel ved bruk av tilleggsatt, se nedenfor.

Varslingsplikten gjelder i alle tilfeller hvor formues- eller inntektsposter forhøyes, eller fradragposter, personfradrag og skattefradrag reduseres, selv om virkningene av dette nøytraliseres ved at andre poster rettes annerledes.

#### 1.1.2 Melding

Når skattyteren er varslet, har han ikke krav på ytterligere underretning når avgjørelsen er truffet, selv om skattyteren har svart på varselet.

#### 1.1.3 Unntak

Varsling kan i alminnelighet unnlates under den ordinære ligningsbehandling 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)
- bruttoøkning av enkeltposter i bruttoinntekt og/eller reduksjon av fradragspost som til sammen ikke er over kr 1000 (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 2000, samtidig som en fradragspost økes med kr 1 200, vil næringsinntekten øke med kr 800. I forhold til varslingsplikten vil brutto inntektsøkning på kr 2000 være avgjørende, og varsel kan ikke unnlates.

- det strykes en uhjemlet fradragspost som skattyteren har fått strøket ved en tidligere ligning
- en skjønnsmessig ansatt formues- eller inntektspost endres og tilsvarende endring er foretatt ved en tidligere ligning eller
- det endres, utelates eller tilføyes poster når skattyterens oppgave er uriktig som følge av åpenbar regne- eller skrivefeil eller åpenbar misforståelse av skattelovgivningen og uttalelse fra skattyteren ikke kan antas å ha noen betydning for ligningen.

#### *1.1.4 Virkning av at varsel ikke er gitt*

Blir skattyterens oppgaver fraveket uten at pliktig varsel er gitt, er ligningen likevel gyldig. Om forlenget klagefrist i slike tilfeller, se stikkord «Endringssak - klage».

### **1.2 Ikke levert selvangivelse**

Dersom skattyter ikke har levert selvangivelse ved ordinær ligning, bør han varsles om at formue og inntekt vil bli fastsatt ved skjønn. Skattyter skal alltid varsles ved bruk av tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse. I et slikt varsel bør skattyter også oppfordres til å gjøre oppmerksom på om selvangivelsen feilaktig er levert til et annet ligningskontor eller om det foreligger grunner som gjør at tilleggsskatten helt eller delvis kan frafalles.

### **1.3 Tidspunkt for varsel**

Varsel bør om mulig gis i så god tid at ligningskontoret kan realitetsbehandle eventuelt svar fra skattyteren før ordinær ligning avsluttes.

#### *1.3.1 Sent varsel*

Gis varselet så sent at skattyters uttalelse ikke kan behandles ved ordinær ligning, skal han i varselet 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.

Er varselet gitt så sent at skattyters uttalelse ikke foreligger ved ligningen kan ligningsmyndighetene:

- gjennomføre ligningen som varslet eller
- ta spørsmålet opp som endringssak ved klagebehandlingen etter lignl. § 9-5 nr. 1.

Siste alternativ bør benyttes i tilfelle hvor:

- skattyteren ikke klart kan bebreides at spørsmålet om fravikelse av selvangivelsen er oppstått
- et hastevedtak ville lede til en etter forholdene betydelig skatteøkning og
- det ikke ellers er sterke grunner som nødvendiggjør hastevedtak.

## **2 Varsel om endringssak**

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. Det samme gjelder dersom det under behandling av klage tas opp andre forhold vedrørende skattyters ligning enn de skattyter har klaget over.

Har skattyter klaget og ligningsmyndighetene endrer de(t) punkt som påklages til hans ugunst, bør han varsles.

### ***2.1 Virkningen av at varsel ikke er gitt***

Er vedtak truffet uten pliktig varsel, er vedtaket likevel gyldig. Skattyter kan i klage bringe vedtaket inn for samme myndighet til ny behandling. Klagefristen er tre uker. Nærmere om denne fristen, se stikkord «Endringssak - klage».

## **3 Summarisk endring**

Gjennomføres endring av en ligning ved summarisk endring for et senere inntektsår enn det 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.

### ***3.1 Virkning av at varsel ikke er gitt***

Varsles det ikke om endringsmåten ved summarisk endring, kan endringen bli kjent ugyldig.

## **4 Varsel om tilleggsskatt**

Før tilleggsskatt fastsettes, skal skattyter varsles med en passende frist til å uttale seg. Dette gjelder selv om tilleggsskatten først skal utlignes et senere år. Er varsel unnlatt under forberedelse av saken og man blir oppmerksom på dette, bør saken utsettes slik at varsel kan gis. Skattyter må normalt også varsles før satsen for tilleggsskatt økes i forhold til tidligere vedtak.

Når tilleggsskatten først kan utlignes for senere inntektsår enn det år vedtaket er gjort, bør skattyter i tillegg til varsel ifm. 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. Om virkningene av varsel i forhold til den Europeiske Menneskerettskonvensjon se stikkord «Tilleggsskatt – forholdet til Den Europeiske Menneskerettskonvensjonen».

Varsel om tilleggsskatt for ikke levert selvangivelse for næringsdrivende mv./ aksjeselskap mv. eller næringsoppgave, gis normalt samtidig med at skattyteren tilskrives og purres. Det samme gjelder ved eventuell annen gangs purring på selvangivelse for lønnstakere og pensjonister.

### ***4.1 Virkning av at varsel ikke er gitt***

Varsles det ikke om bruk av tilleggsskatt, kan vedtaket etter omstendighetene bli kjent ugyldig.

## **5 Varsel om spesiell undersøkelse**

Skattyter skal gis rimelig varsel før undersøkelse foretas i medhold av lignl. § 4-10 nr. 1 b (befaring, besiktigelse eller gjennomsyn av en virksomhets arkiver mv.). Slikt varsel skal også gis dem det skal foretas kontrollundersøkelse hos med hjemmel i lignl. § 6-15 (andre enn skattyter).

Varsel som nevnt ovenfor kan unnlates når formålet med undersøkelsen ellers ville settes i fare.

## **6 Hvem skal varsles**

### **6.1 Skattyter**

Varsel sendes skattyteren selv dvs. den som har ansvar for å levere vedkommende selvangivelse, se stikkord «Selvangivelse mv. - plikt til å levere». Er skattyterens 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 selskap/sameie som deltakerlignes etter nettometoden skal den varsles 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 selskap/sameie som deltakerlignes etter bruttometoden skal hver av deltakerne varsles.

### **6.3 Fullmektig**

Benytter skattyter seg av fullmektig, skal varselet rettes til ham 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 stikkord «Fullmektig».

### **6.4 Spesielt om fastsettelse i aksjeselskap som har virkning for aksjonærene**

Varsel om endring av RISK, formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer og beregnet personinntekt i aksjeselskap sendes aksjeselskapet og ikke den enkelte aksjonær/aktiv person.

Før en faktisk endret RISK, formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer og beregnet personinntekt i aksjeselskap kan brukes i forhold til den enkelte aksjonærs ligning, må imidlertid den enkelte varsles på vanlig måte.

## **7 Varselets form, innhold mv.**

Varslet skal som hovedregel gjøres skriftlig. Muntlig varsel bør bare gis under helt spesielle omstendigheter. Dersom det unntaksvis i en f.eks. tidsmessig presset situasjon varsles muntlig, skal det alltid skrives et internt notat om dette hvor det fremgår hvem som er varselet og om innholdet. Notatet må dateres og underskrives av saksbehandleren.

Varslet 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. Varsel om tilleggsskatt må angi hvilke poster dette overveies brukt på, og skattyter bør gjøres kjent med ligningslovens regler om tilleggsskatt f.eks. ved særtrykk av de aktuelle paragrafer. At ligningskontoret tilskriver skattyteren for å innhente tilleggsopplysninger, er ikke tilstrekkelig varsel.

Gis varsel så sent at skattyterens 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 tre uker etter utleggingen av ligningen ble kunngjort eller innen tre uker etter at varselet ble sendt.

## **8 Svarfrist**

I varselet skal skattyteren gis en rimelig frist til å uttale seg. Ved fastsettelsen 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 skattyteren har en reell mulighet til å komme med nødvendige bemerkninger. For enkle saker bør fristen være minst 8-10 dager, men for varsel om tilleggsskatt bør fristen være minst 14 dager. I kompliserte saker skal det gis lengre frister.

# **Vedlikehold**

*Sktl. § 6-11.*

## **1 Hovedregel**

### ***1.1 Formuesgjenstander tilhørende skattyter***

Kostnader til vedlikehold er som hovedregel fradragsberettiget dersom vedlikeholdet er utført på fysisk formuesgjenstand som eies av skattyteren og som brukes til inntektserviv, som f.eks. lønnet arbeid, næringsvirksomhet mv. Det samme gjelder i prinsippet hvor skattyterens fordel ved egen bruk av gjenstanden er skattepliktig inntekt (boligeiendommer herunder fritidseiendommer).

### ***1.2 Formuesgjenstand tilhørende andre***

Kostnader til vedlikehold av formuesgjenstander som eies av andre enn skattyteren, f.eks. formuesgjenstander som er leiet, er normalt fradragsberettiget dersom leien er det. Om tidfesting av slike kostnader, se nedenfor under pkt. 9.2 «Leid formuesgjenstand».

Om påkostning på leiet formuesgjenstand, se stikkord «Driftsmiddel - allment om fradrag for inngangsverdi» under pkt. 8.5 «Leiet driftsmiddel».

Det forekommer at skattyteren får stillet en formuesgjenstand vederlagsfritt til disposisjon for privat bruk, f.eks. fri bolig. Fordelsbeskattes skattyteren for fri bruk av gjenstanden, må en ved fastsettelsen 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 stikkord «Bil - privat bruk».

Se for øvrig stikkord «Bolig - fri bolig» og stikkord «Jordbruk – forpaktning».

Om bruker av bolig som er i nær familie med eieren, hvor brukeren dekker alle driftskostnader vedrørende boligen, herunder vedlikehold, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom».

## **2 Formuesgjenstandens art**

Fradragsretten gjelder for vedlikeholdskostnader såvel på faste eiendommer som løsøre.

## **3 Nærmere om bruken av formuesgjenstandene**

### ***3.1 Brukt i skattyterens inntektsgivende aktivitet***

### *3.1.1 Generelt*

Fradragsretten gjelder som regel fullt ut for kostnader til vedlikehold av direkte lignet bolig eller formuesgjenstander som utelukkende eller hovedsakelig brukes av skattyteren til inntektsverv. Om tilbakeføring av kostnader ved privat bruk av bil, se stikkordene om bil. Brukes formuesgjenstanden hovedsakelig privat, og bare i mindre utstrekning til inntektsverv, 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. stikkordene om bil, stikkord «Campingvogner» og stikkord «Innbo og løsøre».

### *3.1.2 Prosentlignet bolig*

Om fradrag for kostnadene til vedlikehold i forbindelse med prosentlignet bolig, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom». Om fradrag for kostnader i forbindelse med hjemmekontor, herunder vedlikehold, se stikkord «Bolig - egen bruk i ervervsvirksomhet (hjemmekontor)».

### *3.1.3 Representasjonsbygning mv.*

Kostnader til vedlikehold av representasjonsbygning, -båt, -bil mv., er ikke fradragsberettiget, se for øvrig stikkord «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 av boligen.

I flermannsbolig som ikke prosentlignes, gis fradrag for kostnader til vedlikehold av innbo, som f.eks. vaskemaskin ol. som står i fellesarealer til felles bruk av eier og leieboere. Det må i slike tilfeller tas hensyn til dette ved verdsettelsen av bruttfordelen ved eierens bruk.

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 prosentlignet fritidseiendom,

se stikkord «Innbo og løsøre».

## **4 Hva er vedlikehold**

### **4.1 Generelt**

Vedlikehold, herunder reparasjon, er arbeider som utføres for å bringe formuesgjenstanden tilbake i den stand den tidligere har vært, enten som ny eller på et senere tidspunkt. F.eks. vil førstegangs maling av hus ikke være vedlikehold selv om det har gått lang tid siden huset ble oppført. Senere maling vil være vedlikehold. Ved denne bedømmelsen skal en også regne med den stand som nåværende gjenstand 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 Utv. V/243. Dette gjelder også for en kjøpt formuesgjenstand som har vært så dårlig vedlikeholdt at dette har påvirket kjøpesummen.

## **5 Skillet vedlikehold/påkostning**

### **5.1 Hovedregel**

Kostnad til arbeider som ikke er vedlikehold etter definisjonen foran, er ikke fradragberettiget ved direkte kostnadsføring. Kostnader til slike arbeider anses i denne sammenheng som påkostning og kostnadene skal legges til formuesgjenstandens inngangsverdi (aktiveres). Dette gjelder selv om arbeidet ikke fører til en verdiøkning på formuegjenstanden. Påkostning vil således omfatte arbeider som fører formuegjenstanden 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**

Arbeider som utelukkende består i endring av en formuesgjenstand, er ikke vedlikehold. Dette gjelder selv om endringen ikke innebærer noen standardforbedring eller verdiøkning. F.eks. 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. Likeledes vil ikke noen del av kostnadene til å flytte et bad være vedlikeholdskostnader. Flytting av en vegg vil heller ikke være vedlikehold. Se også LRD i Utv. 2002/1028 (hvor skattyter etter kommunalt pålegg anla nytt kloakkanlegg fra sin bygning for tilkobling til forbedret kommunalt anlegg i ny trase. Utgiftene ble ikke ansett som vedlikehold selv om skattyteren hadde tilknytning til eldre kommunalt anlegg tidligere.)

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**

Arbeider som fører til forbedring av en gjenstand utover den stand den 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 stenull i vegger på et eldre hus. 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 som trenger utskifting med nye som etter dagens nivå tilsvarer samme standard (lav, middels eller høy) som formuesgjenstanden har vært i tidligere, skal hele kostnaden regnes som vedlikehold, jf. FIN i Utv. 1975/586.

### **5.4 Forbedring/ending erstatter vedlikehold**

Var det nødvendig å reparere eller vedlikeholde den delen av formuesgjenstanden som forbedringsarbeidet/endingarbeidet utføres på, har skattyteren krav på fradrag for hva det ville ha kostet å utføre reparasjonen eller vedlikeholdet. Fradraget kan ikke overstige de faktiske kostnader til forbedringen/endingen, og må begrenses til vedlikeholdskostnader innen samme standard som tidligere (lav, middels, høy). Hvis det er klart at et forbedringsarbeid/endingarbeid utføres før det er naturlig ut fra et normalt vedlikeholdsintervall, reduseres fradraget forholdsmessig.

F.eks. vil utskifting av vedovn til parafinbrenner med tilhørende tank være en endring som i denne forbindelse regnes som en forbedring. Det kan gis fradrag for vedlikehold i denne forbindelse 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, f.eks. dersom det er brukt glassert taksten istedenfor sementsten.

Legges det ny 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 vurdering må skje i hvert enkelt tilfelle, men 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 formuesgjenstandens 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 Helhetsvurdering***

Det skal foretas en helhetsvurdering hvor en tar hensyn til eventuell standardforbedring av formuesgjenstanden som helhet, jf. LRD i Utv. 1983/36.

## **6 Skillet vedlikehold/utskifting av selvstendig formuesgjenstand**

### ***6.1 Generelt***

Utskifting av en selvstendig formuesgjenstand kan ikke anses som vedlikehold. Derimot vil utskifting av en del av en formuesgjenstand 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 en formuesgjenstand. 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 gjenstandene under driftsløsøre, vil utskifting ikke anses som vedlikehold av fiskefartøyet, men aktiveres som nyinvestering. På en fast eiendom vil hver atskilt bygning anses som en selvstendig formuesgjenstand, f.eks. er en frittstående garasje egen formuesgjenstand.

### ***6.2 Skillet bygning/innbo***

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, sentralfyranslegg, mv.,
- badekar/dusj/håndvask/varmtvannsbereder,
- fastmontert vaskemaskin i felles rom til felles bruk f.eks. i flermannsbolig,
- vegg-til-vegg teppe,
- markiser, persiener,

- felles anlegg for radio/fjernsyn,
- heisanlegg,
- kjølerom med maskiner og
- elektrisk anlegg (til og med kontaktpunkt i vegg eller tak).

Normalt anses ikke følgende gjenstander som en del av bygget:

- vaskemaskin/komfyr i leilighetene,
- lett demonterbare lamper,
- produksjonsmaskiner.

## **7 Skillet vedlikehold/ny gjenstand**

I noen tilfeller vil arbeidet på en formuesgjenstand bli så omfattende at resultatet må anses som en ny gjenstand. Dette må vurderes i forhold til hvor meget som er igjen av den opprinnelige gjenstand. Ved vurderingen må det legges vekt på både fysiske, bygningstekniske og økonomiske betraktninger, se HRD i Utv. 1999/1400. Se også URD i Utv. 1976/147 og LRD i Utv. 1995/765. Kostnadene til arbeidet må da behandles som kjøpesum (kostpris) for gjenstanden og ikke som vedlikehold. Dette vil kunne være tilfelle selv om formuesgjenstanden etter arbeidet er lik den opprinnelige.

## **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. Skattyter har i tillegg krav på fradrag for verdien av eget arbeid i forbindelse med vedlikeholdet, men forutsetningen er da at samme beløp beskattes som inntekt. Verdien av skattefritt vedlikeholdsarbeid er ikke fradragsberettiget, se FIN i Utv. 2001/1644.

Om de tilfeller kostnadene omfatter arbeider til forbedring som også erstatter vedlikehold, se foran pkt. 5 «Skillet vedlikehold/påkostning».

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 stikkord «Endringssak - endring uten klage».

### **8.2 Kostnader til bortkjøring av avfall**

Anses kostnadene som vedlikeholdskostnader skattyteren får fradrag for, vil vedkommende også få fradrag 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.

### **8.3 Erstatning til dekning av reparasjon**

Får skattyteren erstatning til dekning av 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 kostnadsføres etter hvert. Det skal i slike tilfeller ikke foretas noen nedskrivning på saldo.

Reduksjon av kjøpesummen på grunn av mangler ved gjenstanden gir ikke grunnlag for å redusere fradrag for vedlikeholdskostnader hos kjøperen.

## **9 Tidfesting av kostnader**

### **9.1 Generelt**

Vedlikeholdskostnader skal som hovedregel kostnadsføres det året arbeidet utføres. Ved avskrivbare driftsmidler kan eieren likevel velge å føre kostnadene på saldo for avskrivning, jf. sktl. § 14-2 (2).

### **9.2 Leid formuesgjenstand**

Vedlikeholdskostnader som leietaker har, skal som hovedregel kostnadsføres hos leietaker det året arbeidet blir utført.

Det forekommer at en leietaker med leieavtale over et begrenset tidsrom påtar seg å bekoste omfattende arbeider før han flytter inn. Arbeidet vil sette eiendommen i bedre stand enn da den 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.

## **10 Stedet for kostnadsfradrag**

Kostnadsfradrag for vedlikehold på fast eiendom fastsettes for forskuddspliktige av ligningsmyndighetene for eiendomskommunen og er stedbundet fradrag der. Om stedet for fradrag i andre tilfeller, se stikkord «Skattestedet».

## **11 Bolig- og fritidseiendommer brukt av eieren**

### **11.1 Er prosentlignet eller har vært prosentlignet de siste fem år**

Om fradrag for vedlikeholdskostnader vedrørende bolig- og fritidseiendom som prosentlignes etter å ha vært direktelignet hos nåværende eier i de siste fem år, eller direkte lignet bolig- og fritidseiendom som har vært prosentlignet hos nåværende eier i løpet av de siste 5 år, se stikkord «Bolig - prosentligning av bolig og fritidseiendom», stikkord «Bolig - direkte ligning» og stikkord «Bolig - garasje».

### **11.2 Hage mv.**

Kostnader til vedlikehold av hagegjerde til boligeiendom som ikke prosentlignes, er fradragsberettiget 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 selv om boligeiendommen er direktelignet. (Brukes boligeiendommen ikke av eieren, men bare av leietaker, vil kostnadene være fradragsberettiget.)

Kostnader til vedlikehold av veksthus i hage er normalt ikke fradragsberettiget, når veksthuset ikke er leiet ut eller brukt i inntektsgivende aktivitet.

### **11.3 Vei, vann og kloakk**

Kostnader til vedlikehold av atkomstvei, vannledning og kloakkledning på boligeiendom som ikke prosentlignes, er normalt fradragsberettiget, se Utv. 1954/146. Det samme gjelder for kostnader til vanntining og reparasjon av frosne rør. Utskifting av de nedgravde ledninger godtas som vedlikehold selv om ledningen legges på et annet sted, jf. URD i Utv. 1977/572. Det godkjennes 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 kjemisk minirensesanlegg. Kostnader i forbindelse med pålagt tilknytning til offentlig kloakkledning anses ikke som vedlikeholdskostnader.

## Velferdstiltak

*FSFIN § 5-15-6 (1) og FSSKD § 6-21-3.*

### 1 Generelt

Velferdstiltak i skattelovens forstand er tiltak som henvender seg innad til de personer som er knyttet til bedriften som ansatte for å øke trivselen og samhørigheten på arbeidsplassen, oftest i form av fellesarrangement, jf. FINs kommentarer i Utv. 1977/625. Tiltakene må rette seg mot alle eller en betydelig gruppe. Dette innebærer imidlertid ikke at alle ansatte i bedriften må tilbys et velferdstiltak av samme type på samme tidspunkt.

Om tiltak som retter seg mot personer som ikke er knyttet til bedriften, se stikkord «Representasjon» og stikkord «Reklamekostnader».

Velferdstiltak må avgrenses mot gaver hvor det gjelder andre regler, se stikkord «Gaver og tilskudd i arbeidsforhold mv.», og mot dekning av privatkostnader som behandles som skattepliktige naturalytelser i arbeidsforhold, f.eks. fri feriereise selv om den foretas sammen med andre i bedriften, se nedenfor.

### 2 Inntektsbeskatning av mottakeren

#### 2.1 Utgangspunkt, skatteplikt

##### 2.1.1 Generelt

Fordel ved velferdstiltak er i utgangspunktet skattepliktig inntekt for den ansatte, med mindre fordelene består i en naturalytelse og kommer inn under unntakene nedenfor.

##### 2.1.2 Verdssettelse

Om verdsettelse av naturalytelser i arbeidsforhold, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

##### 2.1.3 Hvem er skattepliktig for fordelene

Utgangspunktet er at ytelsen er skattepliktig hos den ansatte selv om ytelsen tilfaller f.eks. den ansattes ektefelle.

##### 2.1.4 Tidspunkt for skattlegging

Tidspunkt for skattlegging av naturalytelser i arbeidsforhold er det samme som for lønn, dvs. kontantprinsippet, se for øvrig stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - lønn, pensjon mv. samt visse gjeldsrenter (kontantprinsippet)».

### 2.2 Unntak, skattefrihet

#### 2.2.1 Generelt

Dersom et tiltak i arbeidsforhold

- kan karakteriseres som et velferdstiltak i skattelovens forstand, se nedenfor,
- består av en naturalytelse,
- er rimelig, se nedenfor, og
- er for alle eller en betydelig gruppe ansatte i bedriften,

er de ansattes fordel ved tiltaket ikke skattepliktig inntekt.

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.

Som eksempel på velferdstiltak nevnes:

- kostnader til tilstelninger, f.eks. felles julebord, felles weekend på hotell for ansatte med familie,
- støtte til bedriftsidrettslag og bedriftssangkor,
- anlegg av idrettsplass for de ansatte og
- drift av feriehytte.

### *2.2.2 Naturalytelser*

Om hvilke fordeler som anses som naturalytelser, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### *2.2.3 Rimelig*

Ved vurderingen om velferdstiltaket er rimelig må en bl.a. legge vekt på:

- om velferdstiltaket er vanlig i arbeidslivet,
- verdien av det enkelte velferdstiltak og
- om summen av de enkelte velferdstiltak i året som tilflyter en skattyter/som ytes fra en arbeidsgiver er av mindre økonomisk verdi.

### *2.2.4 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 stikkord «Representasjon» under pkt. 4.2 «Personer knyttet til bedriften».

## **3 Diverse spørsmål (alfabetisk ordnet)**

### **3.1 Arbeidstøy mv.**

Helt eller delvis fritt arbeidstøy er ikke et velferdstiltak. Om skatteplikt for fritt arbeidstøy, se stikkord «Arbeidstøy».

### **3.2 Barnehage**

Helt eller delvis fri barnehage er ikke et velferdstiltak.

Om skatteplikt for helt eller delvis fri barnehage eller ved arbeidsgivers direkte tilskudd til barnehagen hvor den ansatte har sitt barn, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### **3.3 Bedriftshytte**

Bedriftshytte (feriehjem) er hytte anskaffet eller leiet til bruk for de ansatte i fritiden. Fordel ved bruk av bedriftshytte er ikke skattepliktig inntekt, 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 fordelene være skattepliktige for disse. 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 såvidt omfattende at fordelene for den enkelte ikke kan anses som rimelig. Som utgangspunkt kan det legges til grunn at fordelene vil være skattepliktige 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.

Dekning av kostnad til reise til bedriftshytte er alltid skattepliktig.

### **3.4 Bedriftsidrett**

Arbeidsgivers dekning av kostnader til anskaffelser og drift i tilknytning til en bedrifts fotball-/håndballag mv., vil være et velferdstiltak.

### **3.5 Bedriftskantine**

Arbeidsgivers dekning av kostnader til kaffe, te, melk, juice og frukt regnes som rimelig velferdstiltak.

Subsidiering av kantine ellers anses som rimelig velferdstiltak så lenge de ansattes egenbetaling dekker arbeidsgivers selvkost for råvarene. Der fordelene er beskjedne 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 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.

### **3.6 Bobil**

Fri bruk av bobil er ikke et velferdstiltak. Brukeren skal derfor alltid beskattes for slik bruk med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende gjenstand.

### **3.7 Campingvogn**

Fri bruk av campingvogn mv. er ikke et velferdstiltak. Brukeren skal derfor alltid beskattes for slik bruk med utgangspunkt i leiepriser for tilsvarende gjenstand.

### **3.8 Feriereise**

Fordel ved at arbeidsgiveren kjøper feriereise for ansatte, med eller uten familie, eventuelt refunderer kostnadene, er alltid skattepliktig inntekt for den ansatte. Flere dagers opphold på hotell i Norge eller i utlandet vil f.eks. være skattepliktig. Slike reiser kan ikke anses som velferdstiltak selv om reisen foretas som fellesreise for alle eller flere ansatte, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

Om skattefrihet på visse vilkår for helgeopphold, se nedenfor under pkt. 3.14 «Tilstelninger, weekendopphold».

Om ansattes deltakelse på studiereise, kongress mv., se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Om skattefritak for ansatte i trafikkselskap o.l., se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold».

### **3.9 Forestillinger, idrettsarrangementer mv.**

Betaler arbeidsgiver enkeltstående fellesarrangement for de ansatte, f.eks. teater, opera, konserter, fotballkamp mv., vil dette være et velferdstiltak som vil være skattefritt hvis det også vurderes som rimelig, se ovenfor. Sesongkort som brukes av hver ansatt enkeltvis anses ikke som et velferdstiltak, men beskatning bør unnlates. Se også nedenfor under pkt. 3.14 «Tilstelninger, weekendopphold».

### **3.10 Fritidsbåt**

Vederlagsfri bruk av fritidsbåt vil normalt ikke være et rimelig velferdstiltak. Fordelen vil være skattepliktig for den ansatte. Tilgang til mindre båt i tilknytning til bedriftshytte vil etter omstendighetene kunne anses som et rimelig velferdstiltak. Se for øvrig stikkordene «Fritidsbåter mv.» og «Campingvogner».

### **3.11 Jakt og fiske**

Kjøper arbeidsgiver rett til jakt eller fiske til bruk ved fellesarrangement for de ansatte, kan dette være et velferdstiltak. Er velferdstiltaket ikke rimelig, skal den ansattes fordel som hovedregel settes til normal omsetningsverdi for retten, eventuelt etter en forholdsmessig fordeling.

### **3.12 Helsestudio, treningsentre mv.**

Arbeidsgivers dekning av personlig medlemskort som gir de ansatte rett til fri bruk vil ikke anses som et velferdstiltak, se FIN 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 treningscenter. Det må vurderes konkret om tiltaket kan anses som rimelig. Når bedriften leier helsestudio for bestemte tidsrom eller det leies inn instruktører og arrangerer 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 utt. i Utv. 2000/251.

### **3.13 Helsetjeneste**

Om helsetjenester, se stikkord «Naturalytelser i arbeidsforhold» under pkt. 3.19 «Helsetjeneste».

### **3.14 Tilstelninger, weekendopphold**

Enkeltstående tilstelninger, som julebord, jubileumsfest for runde år i bedriften mv. vil være skattefrie velferdstiltak for de ansatte. Er tilstelningen i samme geografiske område som

bedriften ligger, vil det normalt ikke være aktuelt å vurdere prisen per deltaker for å vurdere om fordelene er rimelig.

Slike tilstelninger vil også være skattefrie om det gjøres i form av et 2-3 dagers helgeopphold på hotell. Ved vurderingen av om slike turer skal anses som rimelige velferdstiltak 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.

Lengre opphold enn 3 dager på hotell vil alltid være skattepliktig, selv om det skjer samlet for hele bedriften. Dette gjelder selv om reisen blir billigere enn et 2-3 dagers helgeopphold. Om tilsattes deltakelse på studiereise, kongress mv., se stikkord «Studiereise/kongressdeltagelse mv.».

Videre må en se antall tilstelninger i året under ett når en vurderer om fordelene ved slike tilstelninger er rimelig. Mer enn to slike helgeopphold på hotell i året vil normalt være skattepliktig.

## **4 Fradragsrett for arbeidsgiveren**

### **4.1 Generelt**

Arbeidsgiveren har i alminnelighet fradragsrett for kostnader til velferdstiltak overfor ansatte knyttet til inntektsgivende virksomhet, (enten ved direkte kostnadsføring eller aktivering med avskrivning eller oppgjør ved salg/utrangering). Dette gjelder enten velferdstiltaket er skattepliktig for mottakeren eller ikke. Godkjennes ikke kostnadene som velferdstiltak, må det vurderes om kostnadene er fradragsberettiget 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 kunne godkjennes til fradrag. 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.

Om fradragsretten i enmannsforetak eller deltakerlignet selskap også omfatter «velferdstiltak» for eieren/deltakerne, må vurderes konkret under hensyn til bedriftens størrelse og hvor mange ansatte som omfattes av tiltaket.

### **4.2 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 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.

## **5 Lønnsinnberetning**

Om lønnsinnberetning av naturalytelser, se stikkord «Lønnsoppgaveplikt».

# Verdipapirer

*Sktl. § 4-14, § 4-15, § 5-20 (1) bokstav b, § 9-3 (1) bokstav c, § 9-4 (1) og § 14-23.*

## 1 Oversikt

De mest alminnelige verdipapirer er:

- aksjer, se stikkordene om Aksjer
- grunnfondsbevis, se stikkordene om Aksjer
- gjeldsbrev, herunder:
  - pantobligasjoner
  - ihendehaverobligasjoner
  - grunnkjøpsobligasjoner, se stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner» og
  - banksertifikater.

Ihendehaverobligasjoner og andre omsetningsgjeldsbrev som det utstedes mange av i sammenheng og med lik tekst, betegnes som «mengdegjeldsbrev».

Utstedelsesretter til aksjer (warrants) beskattes som verdipapirer, se FIN i Utv. 1995/1268 og Utv. 1998/449.

Om beskatning av andelshavere i verdipapirfond, se «Verdipapirfond».

## 2 Formuesligningen

Verdipapirer er skattepliktig formue.

### 2.1 Aksjer

Om aksjer, se stikkord «Aksjer mv. – formue».

### 2.2 Andeler i boligselskaper

Om andeler i boligselskaper, se stikkord «Bolig - formue».

### 2.3 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.

### 2.4 Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer

Pantobligasjoner, gjeldsbrev og andre utestående fordringer fastsettes til fordringens pålydende uten hensyn til rentenes eller avkastningens størrelse.

Usikre fordringer reduseres skjønnsmessig til det fordringen med rimelig sikkerhet vil innbringe. Fordringer som ikke forventes innfridd settes til 0.

Fordringer i utenlandsk valuta må omregnes til norske kroner etter valutakursen ved inntektsårets utgang. For øvrig behandles de ved verdsettelsen på samme måte som norske fordringer. Se stikkord «Utestående fordringer».

### 2.5 Grunnkjøpsobligasjoner

Om grunnkjøpsobligasjoner, se stikkord «Grunnkjøpsobligasjoner».

## **2.6 Grunnfondsbevis**

Grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskap, kreditt- og hypotekforeninger og selveiende finanseringsforetak er skattepliktig formue. Se stikkord «Aksjer mv. – formue».

## **3 Inntekt**

### **3.1 Aksjer mv.**

#### *3.1.1 Avkastning*

Om utbytte på aksjer og andeler i aksjefond, se stikkord «Aksjer - utbytte».

#### *3.1.2 Gevinst/tap*

Om skatteplikt for gevinst og fradragrett for tap ved realisasjon av aksjer, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **3.2 Grunnfondsbevis**

#### *3.2.1 Avkastning*

Renter av grunnfondsbevis i sparebanker, gjensidige forsikringsselskaper, kreditt og hypotekforeninger og selveiende finanseringsforetak skattlegges på samme måte som aksjeutbytte. Se stikkord «Aksjer - utbytte».

#### *3.2.2 Gevinst/tap*

Om realisasjon av grunnfondsbevis, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.».

### **3.3 Mengdegjeldsbrev**

#### *3.3.1 Avkastning*

Avkastning av mengdegjeldsbrev er skattepliktig. Dette gjelder også for fordel ved at gjeldsbrevet ifølge stiftelsesvilkår vil bli innløst til høyere kurs enn utstedelseskursen. Denne fordelene kalles nedenfor for renteelementet.

Rentelementet av underkursobligasjoner ervervet før 10. mai 1990 beskattes ved realisasjon.

Rentelement som ligger i at mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990 skal innløses til en høyere kurs enn utstedelseskurs, skattlegges det enkelte år etter en fordeling av renteelementet over obligasjonens løpetid.

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 skattyteren har eid mengdegjeldsbrevet i løpet av inntektsåret. Om skatteplikt for gevinst/fradragrett for tap, se nedenfor.

#### *3.3.2 Gevinst/tap*

Gevinst ved realisasjon av mengdegjeldsbrev i virksomhet er alltid skattepliktig inntekt. Det samme gjelder gevinst utenfor virksomhet ved realisasjon av mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990. Gevinst ved realisasjon utenfor virksomhet av mengdegjeldsbrev ervervet før 10. mai 1990 er ikke skattepliktig inntekt. Se likevel ovenfor om beskatning av renteelementet for underkursobligasjoner ervervet før 10. mai 1990. I de tilfeller hvor gevinst ville vært skattepliktig, er tap ved realisasjonen fradragberettiget.

Ved beregningen av selgers gevinst/tap ved realisasjon og ved fastsettelsen av inngangsverdi hos kjøper, må totalvederlaget reduseres med eventuelt opptjent ikke utbetalt rentetermin som skattlegges særskilt som renteinntekt hos selger og som følger med ved overdragelsen. Selgers



inngangsverdi må, for å unngå dobbeltbeskatning, økes for eventuelt renteelement som ikke er utbetalt, men som er skattlagt hos ham i hans eiertid.

Gevinst ved realisasjon av rettigheter til mengdegjeldsbrev ervervet etter 9. mai 1990 er bare skattepliktig og tap bare fradragsberettiget når verdipapiret er eiet 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.

Om tidspunktet for skattlegging av gevinst/fradrag for tap, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (realisasjonsprinsippet)».

### **3.4 Andre verdipapirer**

#### **3.4.1 Generelt**

Her behandles andre verdipapirer enn aksjer, grunnfondsbevis og mengdegjeldsbrev.

#### **3.4.2 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. Tidspunktet for inntektslikning følger de vanlige regler, se stikkord «Tidfesting av inntekter og kostnader - hovedregel (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 i Utv. 1986/312.

#### **3.4.3 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 eiet 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) et vederlag 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.

Om skatteplikt for valutagevinst/fradragsrett for valutatap i forbindelse med verdipapirer, se stikkord «Valutagevinst/-tap».

Om skatteplikt/tapsfradrag i forbindelse med opsjoner, se stikkordene 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 i Utv. 1993/495. Kostnadene må stå i forhold til størrelsen på porteføljen, aktivitetsnivået mv.

#### **4.2 Omkostninger ved ervervet/realiseringen**

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 realisering av verdipapirer kommer til fradrag i en eventuell gevinst-/tapsberegning i realisasjonsåret. For aksjer og grunnfondsbevis kommer kostnadene til fradrag i realisasjonsåret utenom gevinst- og tapsberegningen.

#### **4.3 Forvaltningsgebyr**

Om fradragsrett for forvaltningsgebyr, se stikkord «Gebyrer til banker, VPS mv.».

## **Verdipapirfond**

*Sktl. § 4-12 (7), § 10-1 (3), § 10-11 (1) jf. § 10-10 (3) og § 10-30 (1).*

### **1 Generelt om verdipapirfond**

Verdipapirfond er en fellesbetegnelse på en selvstendig formuesmasse som består av aksjer og/eller andre verdipapirer, jf. lov av 2. juni 1981 nr. 52 om verdipapirfond. Fondet er finansiert ved kapitalinnskudd fra andelseierne. Verdipapirfond inndeles bl.a. i:

- aksjefond, dvs. verdipapirfond som eier en eller flere aksjer
- obligasjonsfond, dvs. verdipapirfond som etter vedtektene skal plassere midlene i andre verdipapirer enn aksjer
- pengemarkedsfond
- kombinasjonsfond.

(De tre sistnevnte kalles også rentebærende fond).

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 andre verdipapirer behandles skattemessig som aksjefond. Bare verdipapirfond som ikke eier aksjer behandles skattemessig som obligasjonsfond.

Nedenfor behandles beskatningen av andelshavere i aksjefond og i obligasjonsfond. Beskatningen av selve fondene er ikke behandlet.

Nedenfor behandles ikke beskatningen av andeler i verdipapirfond når disse er eid i forbindelse med individuell pensjonsavtale etter skatteloven, og avtalen er inngått mellom andelseier og forvaltningsselskap. Om beskatningen i slike tilfeller, se stikkord «Pensjon - individuelle pensjonsavtaler etter skatteloven (IPA)». Tilsvarende behandles heller ikke beskatning av andel i verdipapirfond som er eid i forbindelse med innskuddspensjon etter innskuddspensjonsloven, se stikkord «Pensjon i arbeidsforhold - innskuddspensjon».

### ***1.1 Spesielt om utenlandske paraplyfond***

Utenlandske paraplyfond er selvstendige innretninger som selskapsrettslig kan være organisert annerledes enn norske verdipapirfond, jf. verdipapirfondloven. Paraplyfond vil gjerne være organisert på den måte at skattyter kjøper en andel i fondet hvoretter investeringen, etter skattyters ønske, tilordnes en bestemt avdeling eller aksjeklasse i selskapet. 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.

Normalt må det kunne legges til grunn at beskatningen av norske skattyteres andeler/aksjer i utenlandske paraplyfond skattemessig skal 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.

Hver enkelt avdeling/aksjeklasse i et paraplyfond må betraktes som et eget verdipapirfond. Som utgangspunkt vil en videre kunne 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 fra en avdeling/aksjeklasse til en annen avdeling/aksjeklasse innen paraplyfondet, behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Det skal ikke foretas RISK-regulering i utenlandske paraplyfond og andelshaveren vil heller ikke ha rett til godtgjørelse ved mottatt utbytte.

Nærmere om beskatningen av norsk andelshaver i utenlandsk paraplyfond, se «Utland - bosatt/hjemmehørende i Norge (allment)».

## **2 Andelshavere i aksjefond**

### ***2.1 Formue***

Andel i aksjefond er skattepliktig formue. Formuesverdien er 100 pst. av fastsatt andelsverdi ved utgangen av inntektsåret.

### ***2.2 Inntekt***

#### ***2.2.1 Utbytte utbetalt fra aksjefondet***

Andelshavere i aksjefond er ikke skattepliktig for inntekt opptjent av fondet, men er skattepliktig for utdelt utbytte.

Utbytte utbetalt fra aksjefondet behandles på samme måte som utbytte fra aksjeselskap og almennaksjeselskap, se stikkord «Aksjer - utbytte». Andelshaverne vil ha rett til godtgjørelse hvis betingelsene for øvrig er tilstede.

### *2.2.2 Innløsning av andel i aksjefond*

Innløsning av andel i aksjefond behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Om beregning av gevinst eller tap, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Det vil være beregnet RISK, herunder gjennomgående RISK, for norske aksjefond.

## **3 Andelshavere i obligasjonsfond**

### **3.1 Formue**

Andel i obligasjonsfond er skattepliktig formue. Formuesverdien er 100 pst. av fastsatt andelsverdi ved inntektsårets utgang.

### **3.2 Inntekt**

#### *3.2.1 Utdelinger fra obligasjonsfondet*

Andelshavere i obligasjonsfond er ikke skattepliktig for inntekter opptjent av fondet, men er skattepliktig for utdelinger fra fondet. Andelshaverne vil ikke ha rett til godtgjørelse.

For utdeling fra obligasjonsfond foreligger det to alternative beskatningsmetoder ved overdragelse av andel. Skattyter kan selv velge hvilke av disse han ønsker å benytte når visse vilkår er oppfylt, se nedenfor.

#### Alternativ 1:

Utdeling fra obligasjonsfondet er skattepliktig for andelshaver som eier andel på det tidspunkt beslutning om utdeling blir truffet, uavhengig av om det beløp som utdeles er opptjent av selskapet før andelshaveren kjøpte sin andel.

#### Alternativ 2:

For andelshavere som har kjøpt andeler i løpet av inntektsåret kan skattyter velge å redusere utbetalt utbytte med avkastning opptjent i fondet før hans ervervstidspunkt. En slik reduksjon skal kreves senest samtidig med at selvangivelsen leveres og være i samsvar med oppgavegiving fra obligasjonsfondet. En slik reduksjon skal redusere inngangsverdien for andelen.

#### *3.2.2 Innløsning av andel i obligasjonsfond*

Innløsning av andel i obligasjonsfond behandles på samme måte som realisasjon av aksjer. Om beregning av gevinst/tap, se stikkord «Aksjer - realisasjon av aksjer mv.». Det vil være beregnet RISK for norske obligasjonsfond.

# **Verktøyhold**

*Takseringsreglene § 1-2-10 «Redskaps- og verktøyhold mv.» og § 1-3-21 «Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere».*

## **1 Skattytere som holder verktøy selv**

I en rekke bransjer er det vanlig at de ansatte selv plikter å holde verktøy i sitt arbeid. Kostnadene til dette er fradragsberettiget.

Når skattyteren er lønnstaker og selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse og det ikke fremsettes krav om fradrag for faktiske kostnader, gis det for bygningsarbeidere og snekkere fradrag for kostnader til håndverktøy med kr 2000 per år.

Kostnadene inngår i minstefradraget når dette benyttes.

## **2 Godtgjørelse for verktøyhold**

Når skattyteren har mottatt tariffestet godtgjørelse for verktøyhold, anses denne vanligvis ikke å gi overskudd.

Dette gjelder også skogsarbeidere som etter tariffavtale har krav på godtgjørelse på 18 pst. av brutto hogstlønn når de holder egen motorsag.

## **3 Innberetning**

Godtgjørelsene behandles normalt som trekkfrie utgiftsgodtgjørelser. De innberettes i lønnsoppgavens kode 849.

## **4 Salg av verktøy**

Arbeidstakers salg av verktøy som det er gitt fradrag for etter standardsatser (eventuelt gjennom ikke skattlagt verktøygodtgjørelse), anses normalt ikke å gi gevinst eller tap.

## **GUL DEL**

**Takseringsregler, forslag til  
statsskattevedtak, satser mv.**

# Avgifter m.v. til folketrygden for 2002

(Stortingsvedtak av 28. november 2001 nr. 1532 om fastsetting av avgifter m.v. til folketrygden for 2002.)

## I

For året 2002 svares folketrygdavgifter etter følgende satser:

### § 1. Arbeidsgiveravgift

- a. Når arbeidstakeren i inntektsåret 2002 er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en kommune i sone V: 0,0 pst. Denne sonen omfatter:
  1. i Finnmark fylke, alle kommuner,
  2. i Troms fylke, kommunene Karlsøy, Lyngen, Storfjord, Kåfjord, Skjervøy, Nordreisa, Kvænangen.

Samme sats skal benyttes for arbeidsgiveravgift av inntekt som blir skattlagt etter lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

- b. Når arbeidstakeren i inntektsåret 2002 er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en kommune i sone IV: 5,1 pst. Denne sonen omfatter:
  - i Troms fylke, de kommuner som ikke er nevnt under bokstav a første ledd,
  - i Nordland fylke, alle kommuner,
  - i Nord-Trøndelag fylke, kommunene Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka,
  - i Sør-Trøndelag fylke, kommunene Hitra, Frøya, Åfjord, Roan, Osen,
  - i Møre og Romsdal fylke, kommunen Smøla.
- c. Når arbeidstakeren i inntektsåret 2002 er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en kommune i sone III: 6,4 pst. Denne sonen omfatter:
  - i Nord-Trøndelag fylke, kommunen Snåsa,
  - i Sør-Trøndelag fylke, kommunene Hemne, Snillfjord, Oppdal, Røros, Holtålen, Tydal,
  - i Møre og Romsdal fylke, kommunene Surnadal, Rindal, Aure, Halså, Tustna,
  - i Oppland fylke, kommunene Dovre, Lesja, Skjåk, Lom, Vågå, Sel, Sør-Aurdal, Etnedal, Nord-Aurdal, Vestre Slidre, Øystre Slidre, Vang,
  - i Hedmark fylke, kommunene Stor-Elvdal, Rendalen, Engerdal, Tolga, Tynset, Alvdal, Folldal, Os.
- d. Når arbeidstakeren i inntektsåret 2002 er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en kommune i sone II: 10,6 pst. Denne sonen omfatter:
  - i Nord-Trøndelag fylke, kommunene Meråker, Frosta, Leksvik, Mosvik, Verran,
  - i Sør-Trøndelag fylke, kommunene Ørland, Agdenes, Rissa, Bjugn, Rennebu, Meldal, Midtre Gauldal, Selbu,
  - i Møre og Romsdal fylke, kommunene Vanylven, Sande, Herøy, Norddal, Stranda, Stordal, Rauma, Nesset, Midsund, Sandøy, Gjemnes, Tingvoll, Sunndal, Haram, Aukra, Eide.
  - i Sogn og Fjordane fylke, alle kommuner,

- i Hordaland fylke, kommunene Etne, Ølen, Tysnes, Kvinnherad, Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Kvam, Modalen, Fedje, Masfjorden, Bømlo,
  - i Rogaland fylke, kommunene Hjelmeland, Suldal, Sauda, Kvitsøy, Utsira, Vindafjord, Finnøy,
  - i Vest-Agder fylke, kommunene Åseral, Audnedal, Hægebostad, Sirdal,
  - i Aust-Agder fylke, kommunene Gjerstad, Vegårshei, Åmli, Iveland, Evje og Hornnes, Bygland, Valle, Bykle,
  - i Telemark fylke, kommunene Drangedal, Tinn, Hjartdal, Seljord, Kviteseid, Nissedal, Fyresdal, Tokke, Vinje, Nome,
  - i Buskerud fylke, kommunene Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Sigdal, Rollag, Nore og Uvdal,
  - i Oppland fylke, kommunene Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Gausdal, Søndre Land, Nordre Land,
  - i Hedmark fylke, kommunene Nord-Odal, Eidskog, Grue, Åsnes, Våler, Trysil, Åmot.
- e. Når arbeidstakeren i inntektsåret 2002 er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en annen kommune enn de som omfattes av bokstav a til d ovenfor, skal satsen være 14,1 pst. Dette området kalles sone I.
- f. Satsen i bokstav e skal også legges til grunn for arbeidsgiveravgift fastsatt i kongelig resolusjon med hjemmel i § 4 nedenfor, og arbeidsgiveravgift for statsforvaltningen etter reglene i folketrygdloven § 24-5 tredje ledd.
- g. Satsen i bokstav e skal videre legges til grunn for følgende foretak, uansett til hvilken kommune arbeidstakeren er skattepliktig, med mindre foretaket er hjemmehørende på Svalbard:
0. foretak som produserer elektrisitet skapt ved vannkraft,
  1. foretak som utvinner råolje eller naturgass,
  2. foretak som yter en eller flere av følgende tjenester tilknyttet utvinning av olje eller gass:
    - prøve- eller produksjonsboring på kontrakt,
    - servicevirksomhet i forbindelse med olje- og gassutvinning,
    - bore- eller brønnservice på kontrakt.

Denne bestemmelsen omfatter ikke tjenesteyting tilknyttet letevirksomhet, eller drift og bruk av innretninger i den utstrekning de brukes til letevirksomhet.

3. foretak som bryter metallholdig malm, med unntak av jernmalm og jernmalm med innhold av mangan,
4. foretak som utvinner industrimineralene nefelinsyenitt eller olivin,
5. foretak som bygger eller reparerer selvdrevet, sjøgående kommersielt fartøy. Med slikt fartøy forstås følgende:
  - fartøy på minst 100 BRT for transport av passasjerer eller gods,
  - fartøy på minst 100 BRT til særlige formål,
  - slepebåt på minst 365 kW,
  - fiskefartøy på minst 100 BRT bestemt for eksport til land utenfor EØS-området,
  - flytende og flyttbart uferdig skrog av ovennevnt fartøy.



Denne bestemmelsen omfatter også foretak som foretar vesentlig ombygging av fartøy som nevnt ovenfor, dersom fartøyet er over 1000 BRT.

6. foretak som produserer EKSF-stål,
  7. foretak som nevnt i finansieringsvirksomhetsloven § 1-4 eller verdipapirhandelloven § 7-1, jf. § 1-2 første ledd, dersom foretaket har filial, driver grenseoverskridende virksomhet, eller har etablert datterforetak som driver tilsvarende virksomhet, i andre stater innen EØS-området.
  8. foretak som utfører godstransport på vei og som i 2001 hadde mer enn 50 årsverk. Som godstransport regnes ikke egentransport etter samferdselsloven § 8. Bestemmelsen i dette punktet omfatter ikke tilfeller der godstransporten kun finner sted innenfor et lokalt avsperrert næringsområde.
  9. foretak som produserer telekommunikasjonstjenester.
- h. For foretak som har klar regnskapsmessig atskillelse mellom virksomhet som omfattes av bokstav g og annen type virksomhet, kan det kreves at arbeidsgiveravgiften fastsettes etter satsen i bokstav e for lønn og annen godtgjørelse knyttet til den delen av virksomheten som omfattes av bokstav g, og etter satsene i bokstavene a til e for lønn og annen godtgjørelse knyttet til den øvrige del av virksomheten. Oppfylles ikke kravet om regnskapsmessig atskillelse, skal arbeidsgiveravgiften fastsettes etter satsen i bokstav e for hele foretaket.
- i. Arbeidsgiveravgiften skal fastsettes etter bestemmelsene i bokstav g først når differansen mellom den arbeidsgiveravgift som ville følge av reglene i bokstavene a til e og den arbeidsgiveravgift som ville følge av reglene i bokstav g overstiger 270.000 kroner for foretaket i 2002. Dersom bestemmelsen i bokstav h kommer til anvendelse, skal differansen beregnes i forhold til den samlede lønn og annen godtgjørelse knyttet til den eller de deler av virksomheten som omfattes av bokstav g. Bestemmelsen i denne bokstaven kommer ikke til anvendelse for virksomhet som nevnt i bokstav g nr. 7 og nr. 9.
- j. Når arbeidstaker nevnt under bokstav a til g fra samme arbeidsgiver mottar ytelser i 2002 på mer enn 16 ganger gjennomsnittet av grunnbeløpet i folketrygden i 2002, skal det i tillegg til satsene nevnt ovenfor regnes en særskilt avgift etter en sats på 12,5 pst. på det overskytende.

## **§ 2. Trygdeavgift**

- a. Av pensjon, føderåd, livrente som ledd i pensjonsordning i arbeidsforhold, utbetalinger under individuell pensjonsavtale etter skatteloven § 6-47 bokstav c, utbetalinger etter innskuddspensjonsloven og personinntekt for skattyter under 17 år og over 69 år, som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 1: 3,0 pst.
- b. Av lønnsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 2: 7,8 pst.
- c. Av næringsinntekt og annen personinntekt som nevnt i folketrygdloven § 23-3 annet ledd nr. 3: 10,7 pst.

Avgift av næringsinntekt (annen ervervsinntekt) i jord- og skogbruk som overstiger 7,8 pst. av inntekten, skal dekkes med tilskudd knyttet til jordbruksoppgjøret.

Næringsinntekt er i denne sammenhengen inntekt som nevnt i forskrift gitt av Finansdepartementet 5. oktober 1970 nr. 2 om levering av årsoppgave og om avgiftsfrie uttak i jordbruk med binæringer og skogbruk.

**§ 3. Tilskudd fra kommunene og fylkeskommunene som nevnt i folketrygdloven § 23-9 annet ledd**

- a. I kommuner: 0,0 pst.
- b. I fylkeskommuner: 0,0 pst.

**§ 4. Forskriftsfullmakt**

Kongen gir regler om grunnlag og satser for avgifter og tilskudd etter folketrygdloven § 23-4 for visse grupper av medlemmer i trygden. Departementet gir regler til utfylling og gjennomføring av bestemmelsene i § 1 bokstavene g, h og i.

**II**

(Gjeldende fra 1. juli 2002)

Med hjemmel i folketrygdloven § 23-2 fastsettes følgende:

1. Det skal betales arbeidsgiveravgift etter følgende satser for lønn og annen godtgjørelse for arbeid og oppdrag i og utenfor tjenesteforhold som arbeidsgiver plikter å innberette for arbeidstakere som har fylt 62 år og som er skattepliktig etter skatteloven § 3-1 til en kommune i  
  
Sone IV: 1,1 pst.,  
  
Sone III: 2,4 pst.,  
  
Sone II: 6,6 pst.,  
  
Sone I: 10,1 pst.
2. For foretak omfattet av Stortingets vedtak om fastsetting av avgifter mv. til folketrygden for 2002 § 1 bokstav g skal satsen være 10,1 pst. for arbeidstakere som har fylt 62 år.
3. Beregning av arbeidsgiveravgift etter pkt. 1 og 2 ovenfor skjer fra og med første hele avgiftstermin etter at arbeidstakeren har fylt 62 år.

## **Avgift på arv og gaver for 2002**

(Storingsvedtak av 28. november 2001 nr. 1531 om avgift til statskassen på arv og gaver for budsjetterminen 2002. Endret 21. juni 2002 med virkning fra 1. januar 2002.)

**§ 1.**

Av arv og gaver som er avgiftspliktige etter lov av 19. juni 1964 nr. 14 om avgift på arv og visse gaver, skal det fra 1. januar 2002 svares avgift til statskassen etter reglene i dette vedtaket.

**§ 2.**

Fradrag etter arveavgiftsloven § 15 annet ledd for begravellesomkostninger, skifteomkostninger og utgifter til gravsted settes til 35.000 kroner, hvis ikke høyere utgifter er legitimert.

Utgifter til dokumentavgift og tinglysing kommer særskilt til fradrag.

Fradrag etter arveavgiftsloven § 17 for avgiftspliktig som ikke har fylt 21 år settes til 50.000 kroner per år.

**§ 3.**

Avgiftsgrunnlaget rundes nedover til nærmeste tall som kan deles med 1.000.

**§ 4.**

Av arv og gaver til arvelaterens/giverens barn, fosterbarn - herunder stebarn som har vært oppfostret hos arvelateren/giveren - og foreldre, svares:

Av de første 200.000 kroner intet

Av de neste 300.000 kroner 8 pst.

Av overskytende beløp 20 pst.

**§ 5.**

Av arv og gaver som ikke går inn under § 4, svares:

Av de første 200.000 kroner intet

Av de neste 300.000 kroner 10 pst.

Av overskytende beløp 30 pst.

## **Avstandstabeller**

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander i hele km**

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander angitt i hele km**

	Arendal	Bergen	Dombås	Drammen	Egersund	Elverum	Fagernes	Flekkefjord	Florø	Fredrikstad	Gjøvik	Gol	Halden	Hamar	Haugesund	Haukeligrend	Horten
Arendal		484	560	215	239	392	393	188	664	215	360	356	243	377	368	228	181
Bergen	484		459	437	251	498	337	302	229	540	429	288	568	472	116	256	472
Dombås	560	459		349	731	242	192	735	358	412	202	241	428	217	584	548	397
Drammen	215	438	349		399	180	184	397	469	103	149	161	131	165	411	219	51
Egersund	239	251	731	399		579	521	64	480	438	530	471	466	564	151	239	404
Elverum	392	498	242	180	579		168	575	496	225	76	210	233	30	553	399	228
Fagernes	393	337	192	184	521	168		567	328	271	99	49	297	142	392	356	232
Flekkefjord	188	302	735	397	64	575	567		531	397	534	530	425	560	202	243	363
Florø	664	229	358	469	480	496	328	531		572	427	308	600	471	345	406	518
Fredrikstad	215	540	411	103	438	224	271	397	572		211	263	35	209	514	321	35
Gjøvik	360	429	202	149	530	76	99	534	427	211		141	228	50	483	351	197
Gol	356	288	241	161	471	210	49	530	308	263	141		291	185	343	307	210
Halden	243	568	428	131	466	233	297	425	600	35	228	291		218	542	349	63
Hamar	377	473	217	165	564	30	142	560	471	210	50	185	218		527	384	213
Haugesund	368	117	584	411	151	553	392	202	346	514	483	343	542	527		192	439
Haukeligrend	228	256	548	219	239	399	356	243	406	321	351	307	349	384	192		246
Horten	181	472	397	51	404	228	232	363	518	35	197	210	63	213	439	246	
Kinsarvik	366	157	411	319	302	379	219	381	286	422	310	169	450	354	173	138	353
Kongsberg	203	398	372	40	361	220	204	365	476	142	172	167	171	205	374	181	74
Kongsvinger	349	564	313	136	535	95	234	531	562	174	136	276	173	101	548	355	185
Kragerø	77	446	501	155	300	332	333	259	604	155	300	296	183	318	382	189	121
Kristiansand	68	492	628	282	183	460	460	119	642	282	427	423	310	445	320	236	248
Kristiansund	799	508	223	587	969	452	415	973	329	650	440	465	666	455	681	645	635
Larvik	129	458	438	92	352	269	273	311	553	89	238	245	117	254	394	202	55
Lillehammer	404	441	158	193	574	84	111	579	440	256	45	153	272	59	496	395	241
Lom	540	352	107	332	593	258	147	714	292	419	217	197	444	233	464	428	380
Mandal	110	381	669	323	145	501	501	81	667	323	468	464	351	486	281	260	289
Molde	720	436	159	508	738	401	351	894	258	571	361	400	588	376	609	574	556
Moss	182	510	381	73	405	194	241	364	542	33	181	233	61	179	441	248	2
Odda	325	160	452	315	261	421	260	340	310	418	351	211	446	395	132	97	343
Oppdal	625	538	79	413	795	278	271	799	437	476	266	320	492	281	663	615	461
Oslo	254	479	324	42	441	139	183	437	501	88	124	193	114	124	453	261	90
Otta	515	413	46	304	685	197	147	690	353	367	156	196	383	172	539	503	352
Porsgrunn	109	432	452	106	332	284	284	291	555	113	251	247	141	269	368	176	79
Rjukan	253	344	467	135	300	315	299	304	494	237	267	262	266	300	280	88	169
Røros	635	635	177	423	822	245	369	818	535	468	306	414	476	273	757	642	471
Sandefjord	146	490	425	78	369	256	260	328	540	75	224	231	103	241	411	219	41
Sarpsborg	215	540	411	103	438	220	271	397	572	16	211	263	30	205	514	322	35
Seljord	163	346	462	130	269	310	294	273	496	232	261	257	260	295	282	89	157
Skien	118	427	442	96	342	274	274	301	546	120	242	237	148	259	363	170	86
Stavanger	293	177	639	411	76	591	447	127	406	514	543	397	542	576	77	251	439
Stryn sentrum	642	293	232	456	594	382	272	673	168	543	342	286	569	357	466	430	504
Trondheim	745	658	199	534	915	359	391	919	557	581	386	440	589	386	783	736	582
Tønsberg	166	477	405	58	389	236	240	348	523	52	205	214	80	221	431	239	18
Voss	407	100	359	339	343	399	239	422	230	442	330	190	470	374	215	179	373
Ålesund	742	375	224	534	676	466	350	755	201	621	426	399	652	441	548	512	582
Åndalsnes	666	442	106	455	836	348	298	840	264	517	307	347	534	322	615	580	503

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander i hele km**

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander angitt i hele km (L-Å)**

	Kinsarvik	Kongsberg	Kongsvinger	Kragere	Kristiansand	Kristiansund	Larvik	Lillehammer	Lom	Mandal	Molde	Moss	Odda	Oppdal	Oslo	Otta	Porsgrunn
Arendal	366	203	349	77	68	799	129	404	540	110	720	182	325	625	254	515	109
Bergen	157	397	564	445	492	508	458	441	351	381	436	510	160	537	479	412	432
Dombås	411	372	313	501	628	223	438	158	107	669	159	382	452	79	324	46	452
Drammen	319	40	136	155	282	587	92	193	332	323	508	73	315	413	42	304	106
Egersund	302	361	535	300	183	969	352	574	593	145	738	405	261	795	441	685	332
Elverum	379	220	95	332	460	452	269	84	258	501	401	195	421	278	139	197	284
Fagernes	219	204	234	333	460	415	273	111	147	501	351	241	260	271	183	147	284
Flekkefjord	381	365	531	259	119	973	311	579	714	81	894	364	340	799	437	690	291
Florø	286	476	562	604	642	329	553	440	292	667	258	542	310	437	501	353	555
Fredrikstad	422	142	174	155	282	649	89	255	418	323	570	33	418	475	88	366	113
Gjøvik	310	172	136	300	427	440	238	45	217	469	361	182	351	266	124	156	251
Gol	169	167	276	296	423	465	245	153	197	464	400	233	211	320	193	196	247
Halden	450	171	173	183	310	666	117	272	444	351	588	61	446	492	114	383	141
Hamar	354	205	101	318	445	455	254	59	233	486	376	180	395	281	124	172	269
Haugesund	173	374	548	382	319	681	394	496	464	281	609	441	132	663	453	539	368
Haukeligrend	138	181	355	189	236	645	202	395	428	260	574	248	97	615	261	503	176
Horten	353	74	185	121	248	635	55	241	380	289	556	2	343	461	90	352	79
Kinsarvik		279	445	327	374	525	339	323	308	398	453	392	41	489	360	365	313
Kongsberg	279		176	143	270	610	94	216	352	311	531	113	278	436	82	327	94
Kongsvinger	445	176		289	416	547	226	155	329	457	473	151	452	373	95	268	240
Kragere	327	143	289		144	739	69	344	480	185	660	122	286	565	194	455	49
Kristiansand	374	270	416	144		866	196	471	607	41	787	249	333	692	321	582	176
Kristiansund	525	610	547	739	866		676	396	299	907	73	620	549	174	562	270	690
Larvik	339	94	226	69	196	676		282	421	237	597	56	298	502	131	393	27
Lillehammer	323	216	155	344	471	396	282		174	513	317	226	364	222	168	113	295
Lom	308	352	329	480	607	299	421	174		649	192	389	332	186	330	61	431
Mandal	398	311	457	185	41	907	237	513	649		828	290	357	733	363	624	217
Molde	453	531	473	660	787	73	597	317	192	828		541	477	161	484	205	611
Moss	392	113	151	122	249	619	56	225	388	290	540		345	445	58	336	80
Odda	41	278	452	286	333	549	298	364	332	357	477	345		531	357	407	272
Oppdal	489	436	373	565	692	174	502	222	186	733	161	446	531		388	125	516
Oslo	360	82	95	194	321	562	131	168	330	363	483	58	357	388		279	145
Otta	365	327	268	455	582	270	393	113	61	624	205	337	407	125	279		406
Porsgrunn	313	94	240	49	176	690	27	295	431	217	611	80	272	516	145	406	
Rjukan	226	95	271	205	286	705	182	311	447	321	626	208	185	531	177	422	156
Røros	584	463	341	575	703	327	512	263	284	744	314	438	625	153	382	223	527
Sandefjord	356	92	212	86	213	663	18	268	407	255	584	42	315	489	118	380	44
Sarpsborg	422	143	160	155	282	649	89	255	418	323	570	33	418	475	88	366	113
Seljord	227	92	266	124	196	700	112	306	441	237	621	159	186	526	172	417	86
Skien	308	85	230	58	185	680	34	286	422	227	601	87	267	506	136	397	9
Stavanger	228	373	547	354	245	736	392	587	519	206	664	440	187	717	453	593	365
Stryn sentrum	310	453	454	582	666	216	531	298	124	691	144	513	334	311	455	186	533
Trondheim	610	557	454	685	812	196	623	343	307	854	219	552	651	121	495	246	636
Tønsberg	358	79	192	106	233	643	40	249	388	275	564	19	335	469	98	360	64
Voss	59	299	465	368	415	469	393	343	252	440	397	412	83	438	380	313	355
Ålesund	392	554	538	682	809	142	623	382	202	851	70	591	416	230	533	270	633
Åndalsnes	459	478	419	606	733	119	544	264	182	775	55	487	483	184	430	152	557

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander i hele km**

**SØR-NORGE (Trondheim og sørover). Avstander angitt i hele km**

	Rjukan	Roros	Sandefjord	Sarpsborg	Seljord	Skien	Stavanger	Stryn sentrum	Trondheim	Tonsberg	Voss	Alesund	Andalsnes				
Arendal	253	635	146	215	163	118	293	642	745	166	407	742	666				
Bergen	344	635	489	540	345	427	177	293	658	477	99	375	442				
Dombås	467	177	425	412	462	442	639	232	199	405	359	224	106				
Drammen	135	423	78	103	130	96	411	456	534	58	339	534	455				
Egersund	300	822	369	438	269	342	76	594	915	389	343	676	836				
Elverum	315	245	256	220	310	274	591	382	359	236	399	466	348				
Fagernes	299	369	260	271	294	274	447	272	391	240	239	350	298				
Flekkefjord	304	818	328	397	273	301	127	673	919	348	422	755	840				
Florø	494	535	540	572	496	546	406	168	557	523	230	201	264				
Fredrikstad	237	467	75	16	232	120	514	543	581	52	442	620	517				
Gjøvik	267	306	224	212	261	242	543	342	386	205	330	426	307				
Gol	262	414	231	263	257	237	397	286	440	214	190	399	347				
Halden	266	476	103	30	260	148	542	569	589	80	470	652	534				
Hamar	300	273	241	205	295	259	576	357	386	221	374	441	322				
Haugesund	280	757	411	514	282	363	77	466	783	431	215	548	615				
Haukeligrend	88	642	219	322	89	170	251	430	736	239	179	512	580				
Horten	169	471	41	35	157	86	439	504	582	18	373	582	503				
Kinsarvik	226	584	356	422	227	308	228	310	610	358	59	392	459				
Kongsberg	95	463	92	143	92	85	373	453	557	79	299	554	478				
Kongsvinger	271	341	212	160	266	230	547	454	454	192	465	538	419				
Kragerø	205	575	86	155	124	58	354	582	685	106	368	682	606				
Kristiansand	286	703	213	282	196	185	245	666	812	233	415	809	733				
Kristiansund	705	327	663	650	700	680	736	216	196	643	469	142	119				
Larvik	182	512	18	89	112	34	392	531	623	40	393	623	544				
Lillehammer	311	263	268	256	306	286	587	298	343	249	343	382	264				
Lom	447	284	407	419	441	422	519	124	307	388	252	202	182				
Mandal	321	744	254	323	237	227	206	691	854	274	440	851	774				
Molde	626	314	584	571	621	601	664	144	219	564	397	70	55				
Moss	208	437	42	33	159	87	440	513	551	19	412	590	487				
Odda	185	625	315	418	186	267	187	334	651	335	83	416	483				
Oppdal	531	153	489	476	526	506	717	311	121	469	438	230	184				
Oslo	177	382	118	89	172	136	453	455	495	98	380	533	430				
Otta	422	223	380	367	417	397	593	186	246	360	313	270	152				
Porsgrunn	156	527	44	113	86	9	365	533	636	64	355	633	557				
Rjukan		558	187	238	103	151	312	548	652	174	267	649	573				
Roros	558		499	463	553	517	834	408	156	479	536	400	282				
Sandefjord	187	499		75	130	51	409	518	609	26	391	610	530				
Sarpsborg	238	463	75		232	120	514	543	576	52	442	620	517				
Seljord	103	553	130	232		81	281	543	646	150	268	644	567				
Skien	151	517	51	120	81		363	524	627	71	350	624	548				
Stavanger	312	834	409	514	281	363		520	838	429	269	602	670				
Stryn sentrum	548	408	518	543	543	524	520		431	512	254	134	150				
Trondheim	652	156	609	576	646	627	838	431		590	558	288	305				
Tonsberg	174	479	26	52	150	71	429	512	590		378	590	511				
Voss	267	536	391	442	268	350	269	254	558	378		336	403				
Alesund	649	400	610	621	644	624	602	134	288	590	336		121				
Andalsnes	573	282	530	518	567	548	670	150	305	511	403	121					

**NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander i hele km**

NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander angitt i hele km

	Alta	Andenes	Bardufoss	Bodø	Brekstad	Brønnøysund	Båtsfjord	Fauske sentr.	Finnsnes	Glomfjord	Grong	Hammerfest	Harstad	Honningsvåg	Karasjok	Kautokeino	Kirkenes
Alta		730	396	814	1437	1180	485	754	419	917	1214	141	558	181	197	131	519
Andenes	730		340	377	999	742	1211	316	379	479	776	871	165	911	923	857	1245
Bardufoss	396	340		424	1046	790	876	363	45	526	823	537	167	577	589	522	910
Bodø	814	377	424		744	488	1295	61	463	138	521	955	300	995	1007	941	1329
Brekstad	1437	999	1046	744		381	1917	683	1085	670	223	1578	922	1618	1629	1563	1951
Brønnøysund	1180	742	790	488	381		1661	427	829	258	169	1321	665	1361	1373	1307	1695
Båtsfjord	485	1211	876	1295	1917	1661		1234	900	1397	1694	460	1038	455	288	417	248
Fauske sentrum	754	316	363	61	683	427	1234		402	164	460	894	239	935	946	880	1268
Finnsnes	419	379	45	463	1085	829	900	402		566	862	560	206	600	612	546	934
Glomfjord	917	479	526	138	670	258	1397	164	566		447	1058	402	1098	1109	1043	1431
Grong	1214	776	823	521	223	169	1694	460	862	447		1355	699	1395	1406	1340	1728
Hammerfest	141	871	537	955	1578	1321	460	894	560	1058	1355		698	152	216	272	494
Harstad	558	165	167	299	922	665	1038	239	206	402	699	698		739	750	684	1072
Honningsvåg	181	911	577	995	1618	1361	455	935	600	1098	1395	152	739		211	312	489
Karasjok	197	923	589	1007	1629	1373	288	946	612	1109	1406	216	750	211		129	322
Kautokeino	131	857	522	941	1563	1307	417	880	546	1043	1340	272	684	312	129		451
Kirkenes	519	1245	910	1329	1951	1695	248	1268	934	1431	1728	494	1072	489	322	451	
Lakselv sentrum	171	902	567	986	1608	1352	318	925	591	1088	1385	142	729	136	74	203	352
Levanger sentrum	1335	898	945	643	195	290	1816	582	984	568	121	1476	821	1518	1528	1462	1850
Lødingen	585	153	194	226	848	592	1065	165	233	328	625	725	76	766	777	711	1099
Melbu	677	144	287	323	946	689	1157	263	326	426	723	818	111	858	869	803	1191
Mo i Rana	930	492	540	238	507	250	1411	177	579	163	284	1071	415	1111	1123	1057	1445
Mosjøen	1023	585	632	330	415	159	1503	269	672	256	192	1164	508	1204	1215	1149	1537
Namsos	1261	823	870	569	190	196	1741	507	910	494	47	1402	746	1442	1453	1387	1775
Narvik	511	292	120	304	926	669	991	243	159	406	703	651	119	692	703	637	1025
Nordkapp	210	940	606	1024	1647	1390	483	963	629	1127	1424	181	767	34	239	341	517
Nordkjosbotn	334	399	62	483	1105	849	814	422	86	585	882	475	226	515	526	460	848
Rørvik	1306	868	915	613	273	137	1786	552	955	539	111	1447	791	1487	1498	1432	1820
Sandnessjøen	1025	587	634	332	485	69	1505	271	673	190	262	1165	510	1206	1217	1151	1539
Skibotn	287	443	109	527	1149	893	768	466	132	630	926	428	270	468	480	414	802
Sortland	634	101	244	280	903	646	1114	220	283	383	680	775	69	815	827	761	1149
Steinkjer	1293	855	903	601	157	248	1774	540	942	526	79	1434	779	1474	1486	1420	1808
Stjørdal	1382	944	991	689	129	336	1862	628	1030	615	168	1522	867	1563	1574	1508	1896
Svolvær	710	177	320	240	863	606	1191	179	359	343	640	851	145	891	903	837	1225
Tana	378	1103	769	1188	1810	1553	107	1127	792	1290	1587	353	931	347	181	310	141
Tromsø	290	469	133	554	1176	919	771	493	156	656	953	431	297	471	483	417	805
Trondheim	1413	975	1022	720	99	368	1893	659	1061	646	199	1554	898	1594	1605	1539	1927
Vadsø	446	1171	837	1255	1877	1621	174	1194	860	1358	1654	421	998	415	248	377	174
Varanger	396	1121	787	1205	1828	1571	124	1144	810	1308	1605	371	948	365	198	327	124
Verdø	521	1246	912	1330	1953	1696	249	1269	935	1433	1730	496	1073	490	323	452	249
Verdal	1326	888	935	633	185	280	1806	572	974	559	112	1466	811	1507	1518	1452	1840
Å	842	309	452	372	994	737	1323	311	491	474	771	983	277	1023	1035	969	1357

NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander i hele km

**NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander angitt i hele km**

	Lakselv sentr.	Levanger sentr.	Ledingen	Melbu	Mo i Rana	Mosjøen	Namsos	Narvik	Nordkapp	Nordkjosbotn	Rørvik	Sandnessjøen	Skibotn	Sortland	Steinkjer	Stjørdal	Svolvær
Alta	171	1335	585	677	930	1023	1261	511	210	334	1306	1025	287	634	1293	1382	710
Andenes	902	898	153	144	492	585	823	292	940	399	868	587	443	101	855	944	177
Bardufoss	567	945	194	287	540	632	870	120	606	62	915	634	109	244	903	991	320
Bodø	986	643	226	323	238	330	569	304	1024	483	613	332	527	280	601	689	240
Brekstad	1608	195	848	946	507	415	190	926	1647	1105	273	485	1149	903	157	129	863
Brønnøysund	1352	290	592	689	250	159	196	669	1390	849	137	69	893	646	248	336	606
Båtsfjord	318	1816	1065	1157	1411	1503	1741	991	483	814	1786	1505	768	1114	1774	1862	1191
Fauske sentrum	925	582	165	263	177	269	507	243	963	422	552	271	466	220	540	628	179
Finnsnes	591	984	233	326	579	672	910	159	629	86	955	673	132	283	942	1030	359
Glomfjord	1088	568	328	426	163	256	494	406	1127	585	539	190	630	383	526	615	343
Grong	1385	121	625	723	284	192	47	703	1424	882	111	262	926	680	79	168	640
Hammerfest	142	1476	725	818	1071	1164	1402	651	181	475	1447	1165	428	775	1434	1522	851
Harstad	729	820	76	111	415	508	746	119	767	226	791	510	270	69	778	867	145
Honningsvåg	136	1516	766	858	1111	1204	1442	692	34	515	1487	1206	468	815	1474	1563	891
Karasjok	74	1528	777	869	1123	1215	1453	703	239	526	1498	1217	480	827	1486	1574	903
Kautokeino	203	1462	711	803	1057	1149	1387	637	341	460	1432	1151	414	761	1420	1508	837
Kirkenes	352	1850	1099	1191	1445	1537	1775	1025	517	848	1820	1539	802	1149	1808	1896	1225
Lakselv sentrum		1507	756	848	1102	1194	1432	682	165	505	1477	1196	459	806	1465	1553	882
Levanger sentrum	1507		747	844	405	314	118	825	1545	1004	233	384	1048	801	42	47	761
Ledingen	756	747		100	342	434	673	146	794	253	717	436	297	57	705	793	133
Melbu	848	844	100		439	532	770	239	887	345	815	534	390	43	802	890	33
Mo i Rana	1102	405	342	439		93	331	420	1140	599	376	94	643	396	363	451	356
Mosjøen	1194	314	434	532	93		239	512	1233	691	284	71	736	489	272	360	449
Namsos	1432	118	673	770	331	239		750	1471	929	84	309	974	727	76	165	687
Narvik	682	825	146	239	420	512	750		721	179	795	514	223	196	783	871	272
Nordkapp	165	1545	794	887	1140	1233	1471	721		544	1516	1235	497	844	1503	1591	920
Nordkjosbotn	505	1004	253	345	599	691	929	179	544		974	693	46	302	962	1050	379
Rørvik	1477	233	717	815	376	284	84	795	1516	974		200	1019	772	191	279	732
Sandnessjøen	1196	384	436	534	94	71	309	514	1235	693	200		737	491	342	430	450
Skibotn	459	1048	297	390	643	736	974	223	497	46	1019	737		347	1006	1094	423
Sortland	806	801	57	43	396	489	727	196	844	302	772	491	347		759	848	76
Steinkjer	1465	42	705	802	363	272	76	783	1503	962	191	342	1006	759		89	719
Stjørdal	1553	47	793	890	451	360	165	871	1591	1050	279	430	1094	848	89		807
Svolvær	882	761	133	33	356	449	687	272	920	379	732	450	423	76	719	807	
Tana	211	1708	958	1050	1303	1396	1634	884	376	707	1679	1398	660	1007	1666	1755	1083
Tromsø	462	1074	324	416	669	762	1000	250	500	71	1045	764	117	373	1032	1121	449
Trondheim	1584	78	824	922	483	391	196	902	1623	1081	311	461	1125	879	120	32	839
Vadse	278	1776	1025	1118	1371	1464	1702	951	444	774	1747	1465	728	1075	1734	1822	1151
Varanger	228	1726	975	1068	1321	1414	1652	901	394	725	1697	1415	678	1025	1684	1772	1101
Vardø	353	1851	1100	1193	1446	1539	1777	1026	519	850	1822	1540	803	1150	1809	1897	1226
Verdal	1497	12	737	835	395	304	109	815	1535	994	223	374	1038	792	33	59	751
Å	1014	892	265	165	487	580	818	404	1052	511	863	582	555	208	850	939	132

**NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander i hele km**



**NORD-NORGE (Trondheim og nordover). Avstander angitt i hele km**

	Tana	Tromsø	Trondheim	Vadse	Varanger	Verde	Verdal	A										
Alta	378	290	1413	446	396	521	1326	842										
Andenes	1103	469	975	1171	1121	1246	888	309										
Bardufoss	769	133	1022	837	787	912	935	452										
Bodø	1188	554	720	1255	1205	1330	633	372										
Brekstad	1810	1176	99	1877	1828	1953	185	994										
Brønnøysund	1553	919	388	1621	1571	1696	280	737										
Båtsfjord	107	771	1893	174	124	249	1806	1323										
Fauske sentrum	1127	493	659	1194	1144	1269	572	311										
Finnsnes	792	156	1061	860	810	935	974	491										
Glomfjord	1290	656	646	1358	1308	1433	559	474										
Grong	1587	953	199	1654	1605	1730	112	771										
Hammerfest	353	431	1554	421	371	496	1466	983										
Harstad	931	297	898	998	948	1073	811	277										
Honningsvåg	347	471	1594	415	365	490	1507	1023										
Karasjøk	181	483	1605	248	198	323	1518	1035										
Kautokeino	310	417	1539	377	327	452	1452	969										
Kirkenes	141	805	1927	174	124	249	1840	1357										
Lakselv sentrum	211	462	1584	278	228	353	1497	1014										
Levanger sentrum	1708	1074	78	1776	1726	1851	12	892										
Ledingen	958	324	824	1025	975	1100	737	265										
Melbu	1050	416	922	1118	1068	1193	835	165										
Mo i Rana	1303	669	483	1371	1321	1446	395	487										
Mosjøen	1396	762	391	1464	1414	1539	304	580										
Namsos	1634	1000	196	1702	1652	1777	109	818										
Narvik	884	250	902	951	901	1026	815	404										
Nordkapp	376	500	1623	444	394	519	1535	1052										
Nordkjosbotn	707	71	1081	774	725	850	994	511										
Rørvik	1679	1045	311	1747	1697	1822	223	863										
Sandnessjøen	1398	764	461	1465	1415	1540	374	582										
Skibotn	660	117	1125	728	678	803	1038	555										
Sortland	1007	373	879	1075	1025	1150	792	208										
Steinkjer	1666	1032	120	1734	1684	1809	33	850										
Stjørdal	1755	1121	32	1822	1772	1897	59	939										
Svolvær	1083	449	839	1151	1101	1226	751	132										
Tana		664	1786	68	18	143	1699	1215										
Tromsø	664		1152	731	681	806	1065	581										
Trondheim	1786	1152		1853	1804	1929	90	970										
Vadse	68	731	1853		50	75	1766	1283										
Varanger	18	681	50	125		1716	1233											
Verde	143	806	1929	75	125		1841	1358										
Verdal	1699	1065	90	1766	1716	1841		883										
A	1215	581	970	1283	1233	1358	883											

# Barnetrygdsatser og satser for kontantstøtte for 2002

## Barnetrygd

### Satser

Følgende beløp har vært utbetalt i barnetrygd i 2002:

Pr. år  
Per barn kr 11 964

Småbarnstillegg Per barn mellom 1 og 3 år kr 7 884

*Ekstra småbarnstillegg*

Enslige forsørgere som fyller vilkårene for rett til utvidet stønad etter barnetrygdloven og full overgangsstonad etter folketrygdloven, og som har barn i alderen 0-3 år, har rett til ekstra småbarnstillegg på kr 7 884 per år. Dette tillegget gis per enslig forsørger, uten hensyn til hvor mange barn i alderen 0-3 år vedkommende faktisk forsørger.

### **Finnmarkstillegg**

For de som bor i Finnmark eller i en av kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy eller Storfjord i NordTroms, er det et tillegg på kr 3 792 pr. barn pr. år (kr 316 pr. måned).

### **Kontantstøtte**

Avtalt oppholdstid i barnehage pr. uke    Kontantstøtte i prosent av full ytelse Pr. år

Ikke bruk av barnehageplass	100	kr	36 000
Til og med 8 timer	80	kr	28 800
9-16 timer	60	kr	21 600
17-24 timer	40	kr	14 400
25-32 timer	20	kr	7 200
33 timer eller mer	0	kr	0

## **Bilpriser**

Veiledende listepriiser på personbiler og varebiler pr. 15. november 2002. Prisene er fastsatt til importørens veiledende pris for vedkommende bilmodell levert importsted, inklusiv merverdiavgift og vrakpant.

Kilde: Opplysningsrådet for veitrafikk Norsk veiforening

### **TABELLFORKLARING**

VARE Varebil (klasse 1 eller 2)

KOMB Kombinert bil

BUSS Minibuss (f.o.m. 10 t.o.m. 16 sitteplasser)

*Karosseri*

SED Sedan

CAB Cabriolet

COM Combi-Coupe

PIC Pickup

STV Stasjonsvogn

KAS Kassevogn

CUP Coupe

ANN Annet

### **A L F A R O M E O**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
-------------	-----------	-----------	---------	------------------

147 1,6 105	B	COM	3	229 900
147 1,6 120	B	COM	3	249 900
147 2,0 SELESPEED	B	COM	3	314 900
156 1,6 T.SPARK	B	SED	4	259 900
156 1,8 T.SPARK	B	SED	4	284 900
156 2,0 5TS	B	SED	4	329 900
156 2,0 5TS SELESPEE	B	SED	4	349 900
156 2,5 V6 24V	B	SED	4	439 900
156 GTA	B	SED	4	669 900
SPORTWAGON 1,6 TS	B	STV	5	274 900
SPORTWAGON 1,8 T.S.	B	STV	5	299 900
SPORTWAGON 2,0 5TS	B	STV	5	344 900
SPORTW.2,05TS SELESP	B	STV	5	364 900
SPORTWAGON 2,5V6 24V	B	STV	5	454 900
SPORTWAGON GTA	B	STV	5	684 900
166 2,0 T.SPARK	B	SED	4	398 800
166 2,5 V6 24V	B	SED	4	533 800
166 3,0 V6 24V AUT	B	SED	4	639 900
GTV LUSO HUD	B	CUP	2	359 900
SPIDER LUSO HUD	B	CAB	2	369 900
Metallic lakk:	147 / 166			4900 / 5900
	156, Sportwagon, Spider, GTV			5 800

Tillegg for 5 dører på 147-modellene: kr. 7 000,-

Registrerings- og leveringsomkostninger kr. 5500,- kommer i tillegg.

### **A S T O N M A R T I N**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
DB7 VANTAGE COUPE	B	CUP	2	1 861 500
DB7 VANTAGE COUPE AU	B	CUP	2	1 869 400
DB7 VANTAGE VOLANTE	B	CAB	2	1 958 600
DB7 VANTAGE VOLANT.A	B	CAB	2	1 966 500
V12 VANQUISH	B	CUP	2	2 834 900

### **A U D I**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
A2 1,4	B	COM	5	208 500
A2 1,6 FSI	B	COM	5	233 000
A2 1,2 TDI	D	COM	5	227 000
A2 1,4 TDI	D	COM	5	236 900
A3 1,6	B	COM	3	226 100
A3 1,6 BUSINESS	B	COM	5	249 900
A3 1,6 AUT	B	COM	3	237 700
A3 1,8 5V	B	COM	3	253 600
A3 1,8 5V AUT	B	COM	3	265 400
A3 1,8 5VT	B	COM	3	282 400
A3 1,8 5VT TIPTRONIC	B	COM	3	298 700
A3 1,8 QUATTRO 150HK	B	COM	3	309 200
A3 1,8 5VT 180HK	B	COM	3	318 700
A3 1,8 5VT 180 TIPTR	B	COM	3	335 000
A3 1,8 QUATTRO 180HK	B	COM	3	346 900
S3 1,8 T QUATTRO	B	COM	3	471 800
A3 1,9 TDI 100	D	COM	3	269 100
A3 1,9 TDI 100 TIP	D	COM	3	285 200
A3 1,9 TDI 130	D	COM	3	295 400
A3 1,9 TDI 130 TIPTR	D	COM	3	311 200
A3 1,9 TDI 130 QUATT	D	COM	3	323 400
A4 1,6	B	SED	4	272 400
A4 2,0	B	SED	4	311 400
A4 2,0 MULTITRONIC	B	SED	4	334 100
A4 1,8 5VT	B	SED	4	350 700
A4 1,8 5VT MULTITRON	B	SED	4	373 400
A4 1,8 5VT QUATTRO	B	SED	4	379 000
A4 1,8T 5V	B	SED	4	391 400
A4 1,8T 5V QUATTRO	B	SED	4	419 700
A4 2,4	B	SED	4	421 600
A4 2,4 MULTITRONIC	B	SED	4	444 300

A4 3,0 V6	B	SED	4	573 500
A4 3,0 V6 MULTITRONI	B	SED	4	596 200
A4 3,0 V6 QUATTRO	B	SED	4	604 500
A4 3,0 V6 QUATTR.TIP	B	SED	4	624 000
A4 1,6 AVANT	B	STV	5	287 000
A4 1,6 AVANT BUSINES	B	STV	5	299 900
A4 2,0 5V AVANT	B	STV	5	325 900
A4 2,0 5V MULTITRONI	B	STV	5	348 600
A4 1,8 5VT AVANT	B	STV	5	367 700
A4 1,8 5VT MULTITRON	B	STV	5	390 400
A4 1,8T 5V	B	STV	5	410 000
A4 1,8T 5V QUATTRO	B	STV	5	438 300
A4 1,8 5VT QUATTRO	B	STV	5	396 000
A4 2,4	B	STV	5	441 700
A4 2,4 MULTITRONIC	B	STV	5	464 400
A4 3,0 AVANT	B	STV	5	592 600
A4 3,0 QUATTRO AVANT	B	STV	5	624 400
A4 3,0 MULTITRONIC A	B	STV	5	615 300
A4 3,0 QUATTRO TIPTR	B	STV	5	643 100
A4 1,9 TDI 100 HK	D	SED	4	311 400
A4 1,9 TDI 130 HK	D	SED	4	340 600
A4 1,9 TDI 130 QUATT	D	SED	4	371 600
A4 2,5 TDI V6	D	SED	4	474 000
A4 2,5 TDI V6 MULTIT	D	SED	4	496 700
A4 2,5 TDI V6 QUATTR	D	SED	4	516 300
A4 2,5TDI V6 QUA.TIP	D	SED	4	538 500
A4 1,9 TDI 100 AVANT	D	STV	5	328 400
A4 1,9 TDI 130 AVANT	D	STV	5	359 100
A4 1,9 TDI 130 QUATT	D	STV	5	390 100
A4 2,5 V6 TDI AVANT	D	STV	5	494 400
A4 2,5 V6 TDI MULTIT	D	STV	5	517 100
A4 2,5 V6 TDI QUATTR	D	STV	5	537 000

A4 2,5 V6 TDI TIPTRO	D	STV	5	559 200
A4 CAB 1,8T	B	CAB	4	431 300
A4 CAB 1,8T MULTITRO	B	CAB	4	455 600
A4 2,4 CABRIOLET	B	CAB	4	476 100
A4 3,0 CABRIOLET	B	CAB	4	639 900
TT 1,8 5VT 180HK QUA	B	CUP	3	468 800
TT 1,8 5VT 225HK QUA	B	CUP	3	558 000
TT 1,8 5VT 180HK QUA	B	CAB	2	496 300
TT 1,8 5VT 225HK QUA	B	CAB	2	573 400
A6 2,0 5V	B	SED	4	359 100
A6 2,0 5V MULTITRONI	B	SED	4	382 200
A6 1,8 5VT	B	SED	4	370 900
A6 1,8 5VT MULTITRON	B	SED	4	394 000
A6 1,8 5VT QUATTRO	B	SED	4	402 400
A6 2,4 30V	B	SED	4	428 400
A6 2,4 30V MULTITRON	B	SED	4	451 500
A6 2,4 30V QUATTRO	B	SED	4	459 900
A6 2,4 30V QUA. TIPT	B	SED	4	482 500
A6 3,0 30V	B	SED	4	578 900
A6 3,0 30V MULTITRON	B	SED	4	602 000
A6 3,0 30V QUATTRO	B	SED	4	612 800
A6 3,0 30V QUAT.TIPT	B	SED	4	633 000
A6 2,7 T QUATTRO	B	SED	4	663 900
A6 2,7 T QUATTRO TIP	B	SED	4	684 000
A6 4,2 40V QUATT.TIP	B	SED	4	975 000
A6 2,0 5V	B	STV	5	379 200
A6 2,0 5V MULTITRONI	B	STV	5	402 300
A6 1,8 5VT	B	STV	5	391 400
A6 1,8 5VT MULTITRON	B	STV	5	414 500
A6 1,8 5VT QUATTRO	B	STV	5	422 900
A6 2,4 30V	B	STV	5	450 900
A6 2,4 30V MULTITRON	B	STV	5	474 000

A6 2,4 30V QUATTRO	B	STV	5	482 400
A6 2,4 30V QUA. TIPT	B	STV	5	505 000
A6 3,0 30V	B	STV	5	601 300
A6 3,0 30V MULTITRON	B	STV	5	624 400
A6 3,0 30V QUATTRO	B	STV	5	635 200
A6 3,0 30V QUAT.TIPT	B	STV	5	655 400
A6 2,7 T QUATTRO	B	STV	5	685 500
A6 2,7 T QUATTRO TIP	B	STV	5	705 600
ALLROAD 2,7 V6 QUATT	B	STV	5	760 800
ALLROAD 2,7 V6 LR QU	B	STV	5	771 800
ALLROAD 2,7 V6 QU.TI	B	STV	5	780 800
A6 4,2 40V QUATT.TIP	B	STV	5	1 005 700
A6 1,9 TDI	D	SED	4	377 800
A6 1,9 TDI	D	SED	4	383 200
A6 1,9 TDI MULTITRON	D	SED	4	400 900
A6 2,5 V6 TDI	D	SED	4	475 700
A6 2,5 V6 TDI MULTIT	D	SED	4	498 800
A6 2,5 TDI TIPTRONIC	D	SED	4	530 900
A6 2,5 TDI QUATTRO	D	SED	4	539 800
A6 2,5 TDI QUATR.TIP	D	SED	4	562 400
A6 1,9 TDI	D	STV	5	400 000
A6 1,9 TDI	D	STV	5	405 400
A6 1,9 TDI MULTITRON	D	STV	5	423 100
A6 2,5 V6 TDI MULTIT	D	STV	5	521 700
A6 2,5 V6 TDI	D	STV	5	498 600
A6 2,5 TDI TIPTRONIC	D	STV	5	555 700
A6 2,5 TDI QUATTRO	D	STV	5	564 600
A6 2,5 TDI QUATR.TIP	D	STV	5	587 200
ALLROAD 2,5 TDI QUAT	D	STV	5	652 000
ALLROAD 2,5 TDI LR Q	D	STV	5	663 200
ALLROAD 2,5 TDI Q.TI	D	STV	5	672 200
S6 4,2 QUATTRO TIPTR	B	SED	4	1 141 400

RS6 4,2 QUATTRO TIPT	B	SED	4	1 424 000
S6 4,2 QUATTRO TIPTR	B	STV	5	1 164 700
RS6 4,2 QUATTRO TIPT	B	STV	5	1 447 200
A8 V8 3,7 TIPT.QUATT	B	SED	4	1 090 000
A8 4,2 TIPTR.QUATTRO	B	SED	4	1 238 000
Metallic lakk:	A2 / A3 og S3			
	A4			5 860
	TT			6 240
	A6/S6/Allroad			6 710
	A8/S8			10 300
Soltak, el.:	A2			10 200
	A3/S3			8 480
	A4			10 000
	A6/S6/Allroad			11 420
	A8 2,8 (std. på 3,7 og 4,2)		A2	9 990

A3 tillegg: 5-dørs kr. 4 800.-, Ambition (utstyrspakke) kr. 11 000.-, Ambiente (utstyrspakke) kr. 13 100.-

På A3 tilbys Komfort Pluss-pakke for kr. 4900,- inneholdende: el.korsryggstøtte, utetemp.måler, midtarmene, tåkelys foran, fjernbetjent sentrallås, innvendig aut.avblendbart speil, kjørecomputer. På A3 1,6 Business er bl.a. 5 dører, 4 komplette vinterhjul, radio, metallic lakk og Komfort-pakke inkludert i prisen. På A4 1,6 Avant Business er radio/CD-spiller, metallic lakk og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

### **B E N T L E Y**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
ARNAGE R	B	SED	4	2 948 800
ARNAGE T	B	SED	4	3 212 800
ARNAGE LWB	B	SED	4	3 550 880
CONTINENTAL R	B	CUP	2	3 436 900
CONTINENTAL T	B	CUP	2	3 780 400
BENTLEY AZURE	B	CAB	2	3 735 700

### **B M W**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
316 TI COMPACT BUSIN	B	COM	3	249 900
318 TI COMPACT	B	COM	3	332 000
318 TI A COMPACT	B	COM	3	352 500



325 TI COMPACT	B	COM	3	468 000
325 TI A COMPACT	B	COM	3	488 500
320 TD COMPACT	D	COM	3	363 000
320 TD A COMPACT	D	COM	3	383 500
316 I BUSINESS	B	SED	4	289 000
318 I	B	SED	4	338 000
318 I A	B	SED	4	362 000
320 I	B	SED	4	399 000
320 I A	B	SED	4	423 000
325 I	B	SED	4	484 000
325 I A	B	SED	4	508 000
325 XI	B	SED	4	519 000
325 XI A	B	SED	4	543 000
330 I	B	SED	4	597 000
330 I AUT	B	SED	4	621 000
330 XI	B	SED	4	633 000
330 XI A	B	SED	4	657 000
320 D	D	SED	4	364 900
320 D A	D	SED	4	388 900
330 D	D	SED	4	545 000
330 D A	D	SED	4	569 000
330 XD	D	SED	4	581 000
330 XD A	D	SED	4	605 000
316 I TOURING BUSIN	B	STV	5	299 900
318 I TOURING	B	STV	5	357 000
318 I A TOURING	B	STV	5	381 000
320 I TOURING	B	STV	5	416 000
320 I A TOURING	B	STV	5	440 000
325 I TOURING	B	STV	5	505 000
325 I A TOURING	B	STV	5	529 000
325 XI TOURING	B	STV	5	540 000
325 XI A TOURING	B	STV	5	564 000

330 I TOURING	B	STV	5	618 000
330 I AUT TOURING	B	STV	5	642 000
330 XI TOURING	B	STV	5	654 000
330 XI A TOURING	B	STV	5	678 000
318 D TOURING	D	STV	5	344 900
320 D TOURING	D	STV	5	384 900
320 D A TOURING	D	STV	5	408 900
330 D TOURING	D	STV	5	566 000
330 D A TOURING	D	STV	5	590 000
330 XD TOURING	D	STV	5	602 000
330 XD A TOURING	D	STV	5	626 000
318 CI	B	CUP	2	364 000
318 CI A	B	CUP	2	386 100
320 CI	B	CUP	2	432 000
320 CI A	B	CUP	2	454 500
325 CI	B	CUP	2	499 000
325 CI A	B	CUP	2	521 500
330 CI	B	CUP	2	612 000
330 CI A	B	CUP	2	634 500
M3 COUPE	B	CUP	2	954 000
318 CI	B	CAB	2	429 000
318 CI A	B	CAB	2	453 000
320 CI	B	CAB	2	497 000
320 CI A	B	CAB	2	521 000
325 CI	B	CAB	2	564 000
325 CI A	B	CAB	2	588 000
330 CI	B	CAB	2	677 000
330 CI A	B	CAB	2	701 000
M3 CAB	B	CAB	2	1 025 000
Z 3 3,0	B	CUP	3	594 000
Z 3 3,0 A	B	CUP	3	618 000
Z 3 M	B	CUP	3	866 000

Z 3 1,9	B	CAB	2	341 000
Z 3 2,2	B	CAB	2	414 000
Z 3 2,2 A	B	CAB	2	438 000
M ROADSTER	B	CAB	2	866 000
Z 8	B	CAB	2	1 772 000
520 I	B	SED	4	427 000
520 I A	B	SED	4	451 000
525 I	B	SED	4	502 000
525 I A	B	SED	4	526 000
530 I	B	SED	4	654 000
530 I A	B	SED	4	678 000
535 I A	B	SED	4	789 000
540 I A	B	SED	4	952 000
540 I A PROTECTION	B	SED	4	1 345 000
M 5	B	SED	4	1 308 000
520 D	D	SED	4	385 000
525 D	D	SED	4	503 000
525 D A	D	SED	4	527 000
530 D	D	SED	4	615 000
530 D A	D	SED	4	639 000
520 I TOURING	B	STV	5	449 900
520 I A TOURING	B	STV	5	473 900
525 I TOURING	B	STV	5	533 000
525 I A TOURING	B	STV	5	557 000
530 I TOURING	B	STV	5	684 000
530 I A TOURING	B	STV	5	708 000
540 I A TOURING	B	STV	5	982 000
520 D TOURING	D	STV	5	409 000
525 D TOURING	D	STV	5	534 000
525 D A TOURING	D	STV	5	558 000
530 D TOURING	D	STV	5	646 000
530 D A TOURING	D	STV	5	670 000

735 I A	B	SED	4	1 125 000
735 LI A	B	SED	4	1 195 000
745 I A	B	SED	4	1 312 000
745 LI A	B	SED	4	1 382 000
X5 3,0I	B	STV	5	789 000
X5 3,0I A	B	STV	5	813 000
X5 4,4I A	B	STV	5	1 111 000
X5 4,6IS A	B	STV	5	1 327 000
X5 3,0D A	D	STV	5	772 000

Metallic lakk:	3-serien (standard på Business) / Z 3 (standard på Z 8)			5950 / 4410
	5-serien (std. på M 5), X5			6 900
	Standard på 7-serien			
	X5			8 600
Soltak, el.:	3-serien / Z 3 Coupe	5-serien		10 400
	X5			11 800
	7-serien			13 100

På Business-modellene er 4 komplette vinterhjul og stereoanlegg inkludert i prisen.

Alle modeller, unntatt Z3, har radio/CD-spiller inkludert i prisen.

### **CADILLAC**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SEVILLE STS 32V	B	SED	4	1 184 600

### **CHEVROLET**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
ALERO 2,4	B	SED	4	335 600
ALERO 3,4	B	SED	4	468 100
TRANS SPORT 3,4	B	FLE	5	599 800
CAMARO	B	CUP	2	627 000
CORVETTE	B	CUP	2	1 296 600

Metallic lakk: Standard på alle modeller

Soltak, el.: Alero 7 800

### **CHRYSLER**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
-------------	-----------	-----------	---------	---------------

NEON 1,6 SE	B	SED	4	189 900
NEON 1,6 LE	B	SED	4	199 900
NEON 1,6 LX	B	SED	4	219 900
SEBRING 2,0 LE	B	SED	4	279 900
SEBRING 2,0 LE AUT	B	SED	4	319 900
SEBRING 2,0 LX AUT	B	SED	4	354 900
SEBRING 2,0 LX	B	CAB	2	402 100
SEBRING 2,7 LX AUT	B	CAB	2	553 500
300M 2,7	B	SED	4	550 800
300M 3,5	B	SED	4	707 300
PT CRUISER 1,6 C.BUS	B	STV	5	249 900
PT CRUISER 1,6 TOURI	B	STV	5	259 000
PT CRUISER 1,6 LIMIT	B	STV	5	279 000
PT CRUISER 2,0 CLASS	B	STV	5	269 000
PT CRUISER 2,0 TOURI	B	STV	5	289 000
PT CRUISER 2,0 LIMIT	B	STV	5	305 000
VOYAGER 2,4 SE TOUR.	B	FLE	5	455 400
VOYAGER 2,4 SE LUX	B	FLE	5	476 300
VOYAGER 2,4 LX	B	FLE	5	528 100
VOYAGER 3,3 LX	B	FLE	5	636 600
VOYAGER 2,5 CRD SE L	D	FLE	5	550 900
VOYAGER 2,5 CRD LX	D	FLE	5	595 400
GRAND VOYAGER 2,4SEL	B	FLE	5	496 800
GRAND VOYAGER 2,4 LX	B	FLE	5	544 600
GRAND VOY.3,3 LIMITE	B	FLE	5	686 700
GRAND VOY.3,3 AWD LX	B	FLE	5	704 300
GRAND VOY.3,3AWD LIM	B	FLE	5	740 600
GRAND VOY.2,5CRD SEL	D	FLE	5	550 900
GRAND VOYA.2,5CRD LX	D	FLE	5	595 400
Metallic lakk:	Neon			4 900
	Alle andre modeller (standard på Business)			6 200
El. soltak:	Neon LE/LX, Sebring sedan, 300M, PT Cruiser Touring og Limited			13 000

Automatgir, tillegg: PT Cruiser 10 000

På Business-modellene er metallic lakk, radio/spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

Forkortelser PT Cruiser: Class = Classic, Touri = Touring, Limit = Limited

## CITROEN

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SAXO 1,1 I X	B	COM	3	133 200
SAXO 1,4 I VTS	B	COM	3	155 800
C3 1,1 I SX	B	COM	5	148 900
C3 1,1 I SX BUSINESS	B	COM	5	149 900
C3 1,4 I SX	B	COM	5	160 900
C3 1,4 I SX PACK	B	COM	5	174 900
C3 1,4 I SX PACK BUS	B	COM	5	199 900
XSARA 1,6I 16V SX BU	B	COM	5	199 900
XSARA 1,6 I 16V SX	B	COM	5	207 000
XSARA 1,6 I 16V SX A	B	COM	5	218 600
XSARA 1,4 I SX	B	STV	5	195 200
XSARA 1,6I 16 SX BUS	B	STV	5	199 900
XSARA 1,6 I 16V SX	B	STV	5	214 700
XSARA 1,6 I 16V SX A	B	STV	5	226 300
XSARA 2,0 HDI SX	D	STV	5	234 800
XSARA 2,0 HDI SX BUS	D	STV	5	249 900
XSARA 1,4 I VTR	B	CUP	3	180 300
XSARA 1,6 I 16V VTR	B	CUP	3	199 900
XSARA PICASSO 1,6I	B	FLE	5	221 500
XSARA PICASS.1,8I16V	B	FLE	5	239 700
XSARA PI.1,8I EX.BUS	B	FLE	5	249 900
XSARA PICA.1.8I EXCL	B	FLE	5	255 700
XSARA PICASSO 2,0HDI	D	FLE	5	268 900
BERLINGO 1,4I MULTIS	B	STV	4	164 200
BERLINGO 1,6I16V MUL	B	STV	4	199 800
BERLINGO 1,9 D MULTI	D	STV	4	202 200
BERLINGO 2,0 HDI MUL	D	STV	4	231 400

C5 1,8I 16V X BUSINE	B	COM	5	249 900
C5 1,8I 16V SX	B	COM	5	270 800
C5 1,8I 16V SX AUT.	B	COM	5	285 900
C5 2,0I 16V SX	B	COM	5	301 800
C5 2,0I 16V SX BUSIN	B	COM	5	299 900
C5 2,0I 16V SX AUT.	B	COM	5	316 800
C5 3,0 V6 EXCLUS.AUT	B	COM	5	549 100
C5 2,0 HDI SX BUSINE	D	COM	5	299 900
C5 2,0 HDI SX	D	COM	5	305 600
C5 2,2 HDI SX AUT.	D	COM	5	387 000
C5 1,8I 16V X BUSINE	B	STV	5	249 900
C5 1,8I 16V SX	B	STV	5	283 400
C5 1,8I 16V SX BUSIN	B	STV	5	299 900
C5 2,0I 16V SX	B	STV	5	314 400
C5 2,0I 16V SX AUT.	B	STV	5	329 400
C5 3,0 V6 EXCLUS.AUT	B	STV	5	561 700
C5 2,0 HDI SX BUSINE	D	STV	5	299 900
C5 2,0 HDI SX	D	STV	5	313 000
C5 2,2 HDI SX AUT.	D	STV	5	399 600
EVASION 2,0I 16V SXA	B	FLE	5	404 100
Metallic lakk:	Saxo og Berlingo (standard på Business)			2 300
	C3			2 500
	Xsara, Xsara Picasso, (standard på Business)			3 000
	C5 (standard på Business)			3 500
	Evasion			4 500
Soltak, man.:	Saxo 1,4 i VTS			4 200
Soltak, el.:	C3, Xsara / Xsara Picasso			
	Berlingo			5 100
	C5			7 600
	Evasion (dobbelt)			16 000
Klimaanlegg:	Xsara, Berlingo			10 100

På Business-modellene (forkortet BU/BUS) er metallic lakk, radio/CD-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## **DAEWOO**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MATIZ 0,8 SE	B	COM	5	124 900
TACUMA 1,6 SE	B	FLE	5	216 900
TACUMA 1,8 SE	B	FLE	5	226 900
TACUMA 1,8 SE BUSINE	B	FLE	5	249 900
Metallic lakk:	Matiz			2 000
	Tacuma			3 000

På Tacuma 1,8 SE Business er metallic lakk, Playstation 1, radio/CD-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## **DAIHATSU**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SIRION CL	B	COM	5	139 900
SIRION CX	B	COM	5	149 900
SIRION CX AUT	B	COM	5	156 900
SIRION 4WD	B	COM	5	159 900
SIRION 4WD AUT	B	COM	5	166 900
SIRION 1,3 4WD	B	COM	5	179 900
SIRION 1,3 4WD AUT.	B	COM	5	189 900
YRV	B	STV	5	189 000
Metallic lakk:	Sirion (standard på 1,3 4WD)			2 000
Klimaanlegg:	Sirion (unntatt CL, standard på 1,3 4WD)			7 000

## **FERRARI**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
456M GT	B	CUP	2	2 698 000
456M GTA	B	CUP	2	2 768 000
575 M MARANELLO	B	CUP	2	2 590 000
575 M MARANELLO F1	B	CUP	2	2 670 000
360 MODENA	B	CUP	2	1 750 000
360 MODENA F1	B	CUP	2	1 800 000
360 SPIDER	B	CAB	2	1 850 000
360 SPIDER F1	B	CAB	2	1 900 000

Metallic lakk og fabrikkmontert alarm er inkludert i prisen på alle Ferrari modeller.

## **FIAT**



Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
PUNTO 80 ELX	B	COM	3	164 900
PUNTO 60 S	B	COM	5	144 900
PUNTO 80 ELX	B	COM	5	169 900
STILO 1,2 ACTIVE	B	COM	3	179 900
STILO 1,6 DYNAMIC	B	COM	3	199 900
STILO 1,6 DYNAMIC	B	COM	5	205 900
STILO 1,8 DYNAMIC	B	COM	5	247 900
STILO 1,8 DYNAMIC BU	B	COM	5	249 900
STILO 1,9 JTD DYNAMI	D	COM	5	264 900
DOBLO 1,2	B	COM	5	167 900
DOBLO 1,2 ABS	B	COM	5	184 900
DOBLO 1,6	B	COM	5	207 900
MAREA WAGON 1,6	B	STV	5	219 900
Metallic lakk:	Punto / Doblo	Stilo, Marea		3 000
Soltak, man.:	Punto 80 ELX			6 100
Soltak, el.:	Standard på Marea 1,6 ELX Weekend			6 750
Registrerings- og leveringsomkostninger kr. 5500,- kommer i tillegg.				

### **F O R D**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
KA 1,3	B	COM	3	140 000
KA COLLECTION	B	COM	3	146 000
KA LUXURY	B	COM	3	161 000
FIESTA 1,3	B	COM	5	143 000
FIESTA 1,3 AMBIENTE	B	COM	5	159 800
FIESTA 1,3 TREND	B	COM	5	164 000
FIESTA 1,4 TREND	B	COM	5	170 000
FIESTA 1,4 GHIA	B	COM	5	183 000
FIESTA 1,6 TREND	B	COM	5	185 000
FIESTA 1,6 GHIA	B	COM	5	198 000
FIESTA 1,4 TDCI TREN	D	COM	5	188 000
FOCUS 1,4 AMBIENTE	B	COM	3	184 800
FOCUS 1,6 AMBIENTE	B	COM	3	199 800

FOCUS 1,6 AMBIENTE A	B	COM	3	211 800
FOCUS 1,6 TREND	B	COM	3	211 800
FOCUS 1,6 TREND A	B	COM	3	223 800
FOCUS 2,0 TREND	B	COM	3	252 800
FOCUS 2,0 TREND AUT	B	COM	3	264 800
FOCUS 2,0 ST 170	B	COM	3	305 400
FOCUS 1,4 AMB.BUSINE	B	COM	5	176 100
FOCUS 1,4 AMBIENTE	B	COM	5	188 800
FOCUS 1,6 AMBIENTE	B	COM	5	203 800
FOCUS 1,6 AMBIENTE A	B	COM	5	215 800
FOCUS 1,6 COMFORT	B	COM	5	211 800
FOCUS 1,6 COMFORT A	B	COM	5	223 800
FOCUS 1,6 TREND	B	COM	5	215 800
FOCUS 1,6 TREND AUT	B	COM	5	227 800
FOCUS 2,0 TREND	B	COM	5	256 800
FOCUS 2,0 TREND AUT	B	COM	5	268 800
FOCUS 1,6 GHIA	B	COM	5	223 800
FOCUS 1,6 GHIA AUT	B	COM	5	235 800
FOCUS 2,0 GHIA	B	COM	5	264 800
FOCUS 2,0 GHIA AUT	B	COM	5	276 800
FOCUS 2,0 ST 170	B	COM	5	309 400
FOCUS 1,6 COMFORT	B	SED	4	219 800
FOCUS 1,6 COMFORT AU	B	SED	4	231 800
FOCUS 1,6 GHIA	B	SED	4	231 800
FOCUS 1,6 GHIA AUT	B	SED	4	243 800
FOCUS 2,0 GHIA	B	SED	4	272 800
FOCUS 2,0 GHIA AUT	B	SED	4	284 800
FOCUS 1,4 AMB.BUSIN	B	STV	5	185 100
FOCUS 1,4 AMBIENTE	B	STV	5	196 800
FOCUS 1,6 AMBIENTE	B	STV	5	211 800
FOCUS 1,6 AMBIENTE A	B	STV	5	223 800
FOCUS 1,6 COMFORT	B	STV	5	219 800

FOCUS 1,6 COMFORT A	B	STV	5	231 800
FOCUS 1,6 TREND	B	STV	5	223 800
FOCUS 1,6 TREND AUT	B	STV	5	235 800
FOCUS 1,6 GHIA AUT	B	STV	5	243 800
FOCUS 1,6 GHIA	B	STV	5	231 800
FOCUS 2,0 TREND	B	STV	5	264 800
FOCUS 2,0 TREND AUT	B	STV	5	276 800
FOCUS 2,0 GHIA	B	STV	5	272 800
FOCUS 2,0 GHIA AUT	B	STV	5	284 800
FOCUS 1,8TDCI TREND	D	COM	3	259 800
FOCUS 1,8TDI COMFORT	D	COM	5	241 800
FOCUS 1,8TDCI TREND	D	COM	5	263 800
FOCUS 1,8TDCI GHIA	D	COM	5	271 800
FOCUS 1,8TD COMFORT	D	SED	4	249 800
FOCUS 1,8TDCI GHIA	D	SED	4	279 800
FOCUS 1,8TDI COMFORT	D	STV	5	249 800
FOCUS 1,8TDCI TREND	D	STV	5	271 800
FOCUS 1,8TDCI GHIA	D	STV	5	279 800
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	COM	5	244 200
MONDEO 1,8 AMBIE.BUS	B	COM	5	235 300
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	COM	5	267 900
MONDEO 2,0 AMBIENTE	B	COM	5	287 900
MONDEO 2,0 AMBIE.AUT	B	COM	5	297 900
MONDEO 1,8 TREND	B	COM	5	274 900
MONDEO 1,8 TREND BUS	B	COM	5	281 400
MONDEO 2,0 TREND	B	COM	5	294 900
MONDEO 2,0 TREND AUT	B	COM	5	304 900
MONDEO 2,5 TREND	B	COM	5	378 900
MONDEO 2,0 GHIA	B	COM	5	326 900
MONDEO 2,0 GHIA AUT	B	COM	5	336 900
MONDEO 2,5 GHIA	B	COM	5	410 900
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	SED	4	244 200

MONDEO 1,8 AMBIE.BUS	B	SED	4	235 300
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	SED	4	267 900
MONDEO 2,0 AMBIENTE	B	SED	4	287 900
MONDEO 2,0 AMBIE.AUT	B	SED	4	297 900
MONDEO 1,8 TREND	B	SED	4	274 900
MONDEO 1,8 TREND BUS	B	SED	4	281 400
MONDEO 2,0 TREND	B	SED	4	294 900
MONDEO 2,0 TREND AUT	B	SED	4	304 900
MONDEO 2,5 TREND	B	SED	4	378 900
MONDEO 2,0 GHIA	B	SED	4	326 900
MONDEO 2,0 GHIA AUT	B	SED	4	336 900
MONDEO 2,5 GHIA	B	SED	4	410 900
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	STV	5	254 200
MONDEO 1,8 AMBIE.BUS	B	STV	5	245 700
MONDEO 1,8 AMBIENTE	B	STV	5	277 900
MONDEO 2,0 AMBIENTE	B	STV	5	297 900
MONDEO 2,0 AMBIENT.A	B	STV	5	307 900
MONDEO 1,8 TREND	B	STV	5	284 900
MONDEO 1,8 TREND BUS	B	STV	5	291 400
MONDEO 2,0 TREND	B	STV	5	304 900
MONDEO 2,0 TREND AUT	B	STV	5	314 900
MONDEO 2,5 TREND	B	STV	5	388 900
MONDEO 2,0 GHIA	B	STV	5	336 900
MONDEO 2,0 GHIA AUT	B	STV	5	346 900
MONDEO 2,5 GHIA	B	STV	5	420 900
MONDEO 2,0 TD AMBIEN	D	COM	5	267 900
MONDEO 2,0 TDCI TREN	D	COM	5	286 900
MONDEO 2,0TDCI TR.BU	D	COM	5	281 400
MONDEO 2,0TDCI TREND	D	COM	5	306 900
MONDEO 2,0 TDCI GHIA	D	COM	5	318 900
MONDEO 2,0TDCI GHIA	D	COM	5	338 900
MONDEO 2,0 TDCI TREN	D	SED	4	286 900

MONDEO 2,0TDCI TR.BU	D	SED	4	281 400
MONDEO 2,0TDCI TREND	D	SED	4	306 900
MONDEO 2,0 TDCI GHIA	D	SED	4	326 900
MONDEO 2,0TDCI GHIA	D	SED	4	338 900
MONDEO 2,0 TD AMBIEN	D	STV	5	277 900
MONDEO 2,0 TDCI TREN	D	STV	5	296 900
MONDEO 2,0TDCI TR.BU	D	STV	5	291 400
MONDEO 2,0TDCI TREND	D	STV	5	316 900
MONDEO 2,0 TDCI GHIA	D	STV	5	328 900
MONDEO 2.0TDCI GHIA	D	STV	5	348 900
GALAXY 2,0 AMBIENTE	B	FLE	5	350 100
GALAXY 2,3 AMBIENTE	B	FLE	5	392 800
GALAXY 2,3 TREND	B	FLE	5	405 300
GALAXY 2,3 TREND AUT	B	FLE	5	420 600
GALAXY 2,8 TREND	B	FLE	5	534 000
GALAXY 2,8 TREND AUT	B	FLE	5	550 800
GALAXY 2,3 GHIA	B	FLE	5	425 300
GALAXY 2,3 GHIA AUT	B	FLE	5	440 600
GALAXY 2,8 GHIA	B	FLE	5	554 000
GALAXY 2,8 GHIA AUT	B	FLE	5	570 800
GALAXY 1,9 TD TREND	D	FLE	5	381 500
GALAXY 1,9TD TREND A	D	FLE	5	396 800
GALAXY 1,9 TD GHIA	D	FLE	5	401 500
GALAXY 1,9 TD GHIA A	D	FLE	5	416 800
Metallic lakk:	KA			2 700
	Fiesta			3 000
	Focus (standard på Focus Black)			3 200
	Mondeo, Galaxy			4 200
Soltak, el.:	KA Collection, Luxury			6 200
	Focus, Mondeo			5 300
	Galaxy			9 200
Klimaanlegg:	Fiesta Trend			9 500

På Focus 1,6 Black er bl.a. metallic lakk, aluminiumsfelger, skinninteriør, radio/CD-spiller og oppvarmet frontrute inkl. i prisen.

På Mondeo Ghia- og Galaxy Ghia-modellene er også lettmetallfelger inkludert i prisen.

På Business-modellene er radio/-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## H O N D A

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
JAZZ 1,4 LS	B	COM	5	174 500
JAZZ 1,4 LS CVT	B	COM	5	186 500
CIVIC 1,4 I S	B	COM	3	182 700
CIVIC 1,4 I S AIR	B	COM	3	192 600
CIVIC TYPE R	B	COM	3	353 100
CIVIC 1,4 I S	B	COM	5	188 700
CIVIC 1,4 I S AIR	B	COM	5	198 600
CIVIC 1,4 I S BUSINE	B	COM	5	199 900
CIVIC 1,6 LS	B	COM	5	217 300
CIVIC 1,6 LS AUT	B	COM	5	229 300
CIVIC 1,6 LS	B	SED	4	220 900
CIVIC 1,6 LS AUT.	B	SED	4	232 900
STREAM 1,7 ILS	B	FLE	5	266 800
ACCORD 1,8 I LS	B	COM	5	271 600
ACCORD 1,8 I LS AUT	B	COM	5	285 600
ACCORD 2,2 R	B	SED	4	472 400
HR-V LS	B	STV	5	231 000
HR-V ES	B	STV	5	251 000
HR-V ES CVT	B	STV	5	263 000
HR-V ES VTEC	B	STV	5	266 100
CR-V LS	B	STV	5	309 900
CR-V ES	B	STV	5	329 900
CR-V ES AT	B	STV	5	343 900
CR-V ES SKINN	B	STV	5	344 900
CR-V ES AT SKINN	B	STV	5	358 900
CR-V B SKINN	B	STV	5	345 300

CR-V B SKINN BUSINES	B	STV	5	349 900
S 2000	B	CAB	2	553 500
Metallic lakk:	Jazz, Civic, Stream, HR-V, CR-V (standard på Business)			2 800
	Accord			3 700
Soltak, el.:	Civic 1,4iS sedan			4 900

På Business-modellene (forkortet BU/BUS/BUSI) er metallic lakk, radio/spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## **HYUNDAI**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
ATOS PRIME GLS	B	COM	5	126 950
GETZ 1,1 GL	B	COM	3	126 950
GETZ 1,1 GL PLUS	B	COM	5	131 950
GETZ 1,3 GLS	B	COM	5	146 950
GETZ 1,3 GLS BUSINES	B	COM	5	149 950
GETZ 1,3 GLS AT	B	COM	5	156 950
GETZ 1,6 GLS	B	COM	5	171 950
ACCENT 1,3 GLS	B	COM	5	154 950
ACCENT 1,3 GLS AUT	B	COM	5	163 950
MATRIX 1,6 GLS	B	STV	5	189 950
MATRIX 1,6 GLS AT	B	STV	5	200 950
ELANTRA 1,6 GLS	B	COM	5	196 950
ELANTRA 1,6 GLS BUSI	B	COM	5	199 950
ELANTRA 1,6 GLS AT	B	COM	5	207 950
ELANTRA 2,0 GLS	B	COM	5	251 950
ELANTRA 2,0 GLS BUSI	B	COM	5	249 950
ELANTRA 1,6 GLS	B	SED	4	196 950
ELANTRA 2,0 GLS	B	SED	4	251 950
ELANTRA 2,0 GLS BUSI	B	SED	4	249 950
COUPE 1,6 FX AC	B	CUP	3	229 950
COUPE 2,0 FX	B	CUP	3	283 950
COUPE 2,7 V6 FX	B	CUP	3	389 950
SONATA 2,0 GLS AT	B	SED	4	289 950

TRAJET 2,0 GLS	B	FLE	5	345 950
TRAJET 2,0 GLS D	D	FLE	5	369 950
SANTA FE 2,7 GLS AT	B	STV	5	449 950
SANTA FE 2,0 GLS D	D	STV	5	357 950
TERRACAN 2,9 CRDI AU	D	STV	5	539 950
H-1 HSV 4WD	D	FLE	4	434 950
Metallic lakk:	Atos, Getz og Accent			2 500
	Matrix, Elantra, Coupe, Sonata, Trajet, Santa Fe, Terracan og H-1 HSV 4WD			3 000

På Business-modellene (forkortet BUS/BUSI) er radio/spiller, 4 komplette vinterhjul og evt. metallic lakk inkludert i prisen.

### **J A G U A R**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
X-TYPE 2,0 V6	B	SED	4	395 200
X-TYPE 2,0 V6 SPORT	B	SED	4	408 500
X-TYPE 2,0V6 SPORT A	B	SED	4	431 090
X-TYPE 2,0V6 EXECUTI	B	SED	4	413 800
X-TYPE 2,0V6 EXEC.AU	B	SED	4	436 390
X-TYPE 2,5 SPORT	B	SED	4	497 400
X-TYPE 2,5 SPORT AUT	B	SED	4	519 990
X-TYPE 2,5 EXECUTIVE	B	SED	4	502 700
X-TYPE 2,5 EXEC.AUT	B	SED	4	525 290
X-TYPE 3,0 SPORT	B	SED	4	591 400
X-TYPE 3,0 SPORT AUT	B	SED	4	613 990
X-TYPE 3,0 EXECUTIVE	B	SED	4	608 400
X-TYPE 3,0 EXEC.AUT	B	SED	4	630 990
S-TYPE 2,5 EXECUTIVE	B	SED	4	580 600
S-TYPE 2,5 EXEC.A	B	SED	4	580 600
S-TYPE 2,5 SPORT	B	SED	4	595 700
S-TYPE 2,5 SPORT A	B	SED	4	595 700
S-TYPE 3,0 V6 EXEC.	B	SED	4	684 500
S-TYPE 3,0 V6 EXE.A	B	SED	4	684 500
S-TYPE 3,0 V6 SPORT	B	SED	4	699 100



S-TYPE 3,0 V6 SPO.A	B	SED	4	699 100
S-TYPE 4,2 V8	B	SED	4	914 100
S-TYPE R	B	SED	4	1 190 000
XJ EXECUTIVE 3,2	B	SED	4	878 700
SOVEREIGN 3,2	B	SED	4	919 000
SOVEREIGN 3,2 LWB	B	SED	4	964 200
XJ EXECUTIVE 4,0	B	SED	4	1 042 000
SOVEREIGN 4,0	B	SED	4	1 083 200
SOVEREIGN 4,0 LWB	B	SED	4	1 128 300
XJR 4,0	B	SED	4	1 345 000
DAIMLER V8 LWB	B	SED	4	1 234 800
DAIMLER SUPER V8 LWB	B	SED	4	1 485 200
XK 8 COUPE	B	CUP	2	1 071 100
XK 8 CONVERTIBLE	B	CAB	2	1 165 700
XKR COUPE	B	CUP	2	1 284 500
XKR CONVERTIBLE	B	CAB	2	1 379 800
Metallic lakk:	X-Type			5 200
	XJ Executive 3,2 / 4,0			7 220
	Øvrige modeller: standard, eller uten tillegg i pris			
Soltak, el.:	X-Type 4WD modeller			9 000
	S-Type			10 300
	XJ Executive-modellene, Sovereign-modellene, XJR 4,0			12 330

Alle modeller har radio/spiller inkludert i prisen.

## J E E P

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
WRANGLER SPORT	B	FLE	3	352 300
CHEROKEE 2,4 SPORT	B	STV	5	448 800
CHEROKEE 3,7 SPORT	B	STV	5	677 200
CHEROKEE 3,7 LIMITED	B	STV	5	705 700
CHEROKEE 2,5CRD SPOR	D	STV	5	503 300
CHEROKEE 2,5 CRD LIM	D	STV	5	533 300

GRAND CHEROK.LIMITED	B	STV	5	807 200
GRAND CHEROK.LIMITED	B	STV	5	969 300
GRAND CH.4,7 OVERLAN	B	STV	5	1 060 300
GRAND CHE.LAREDO CRD	D	STV	5	639 000
GRAND CHE.LIMIT. CRD	D	STV	5	679 000
GRAND C.OVERLAND 2,7	D	STV	5	695 000
Metallic lakk:	Alle modeller			6 200
Soltak, el.:	Cherokee / Grand Cherokee (standard på Grand Cherokee Overland)			12 700

### K I A

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
RIO 1,3 RS	B	STV	5	149 900
RIO 1,3 LS	B	STV	5	166 900
RIO 1,3 LS AUT	B	STV	5	175 900
RIO 1,5 LS	B	STV	5	181 900
RIO 1,5 LS SKINN BUS	B	STV	5	199 500
RIO 1,5 LS AUT	B	STV	5	190 900
SHUMA II 1,6 RS	B	COM	5	174 900
SHUMA II 1,6 LS	B	COM	5	199 900
SHUMA II 1,6 LS BUSI	B	COM	5	199 900
SHUMA II 1,6 LS AUT	B	COM	5	210 100
MAGENTIS 2,0 GLS	B	SED	4	296 000
MAGENTIS 2,0 GLS BUS	B	SED	4	299 500
MAGENTIS 2,0 GLS A	B	SED	4	307 250
MAGENTIS 2,5 GLS A	B	SED	4	380 000
SPORTAGE 2,0 4WD	B	STV	5	254 900
SPORTAGE 2,0 4WD KAM	B	STV	5	268 400
SPORTAGE 2,0 4W A KA	B	STV	5	283 400
SPORTAGE WAGON 2,0	B	STV	5	274 000
SPORTAGE WAGON 2,0 A	B	STV	5	299 000
CARNIVAL 2,9 LS TD	D	FLE	5	459 500
CARNIVAL 2,9 LS TD A	D	FLE	5	479 500
Metallic lakk:	Rio 1,3 RS (standard på 1,3 LS)			2 250

Shuma (standard på Business)	2 200
Magentis	2 900
Sportage (standard på Kampanje, forkortet KA/KAM)	2 250
Standard på Carnival	

På Sportage Kampanje (KA/KAM) er metallic lakk, klimaanlegg, alu. felger, takreiler og kufanger inkludert i prisen.

På Business-modellene (forkortet BUS) er radio/spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## LANDROVER

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
FREELAN.1,8 OPEN AIR	B	STV	3	297 700
FREELANDER 1,8I BUSI	B	STV	5	307 500
FREELANDER 2.5 V6	B	STV	5	475 900
FREELANDER 2,0 TD 4	D	STV	5	359 000
FREELANDER 2,0TD 4 A	D	STV	5	376 500
DEFENDER 90 COUNTY	D	FLE	5	440 500
DEFENDER 110 COUNTY	D	FLE	5	499 500
DISCOVERY V8 HSE AUT	B	FLE	5	753 000
DISCOVERY TD5 HSE	D	FLE	5	599 500
DISCOVERY TD5 HSE AU	D	FLE	5	614 700
RANGE ROVER 3,0TD6SE	D	STV	5	872 500
RANGE ROV.3,0TD6 HSE	D	STV	5	927 000
RANGE ROV.3,0TD6 VOG	D	STV	5	1 010 000
RANGE ROVER 4,4V8 SE	B	STV	5	1 227 000
RANGE ROVER 4,4V8HSE	B	STV	5	1 266 500
RANGE ROV.4,4V8 VOGU	B	STV	5	1 351 000
Metallic lakk:	Freelander (standard på Business)			4 800
	Defender			5 200
	Discovery			5 500
	Range Rover			8 980
Soltak, man.:	Standard på Defender og Freelander Open Air			
Soltak, el.:	Standard på Freelander V6 og Range Rover			

Vogue.

Range Rover SE, HSE

13 260

På Discovery ES er bl.a. skinnseter, klimaanlegg og radio/CD/skifter inkludert i prisen.

På Freelander 1,8 i Business er metallic lakk, klimaanlegg, radio-/CD spiller og helårsdekk inkludert i prisen.

Radio/spiller er inkludert i prisen på alle modeller.

### **L E X U S**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
IS 200	B	SED	4	344 300
IS 200 AUT	B	SED	4	365 500
GS 300	B	SED	4	744 700
GS 430	B	SED	4	1 069 000
LS 430	B	SED	4	1 222 000
SC 430	B	CAB	2	1 286 000
RX 300	B	STV	5	690 000

Metallic lakk: Standard på alle modeller

### **M A S E R A T I**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SPYDER GT	B	CAB	2	1 420 000
SPYDER CC	B	CAB	2	1 465 000
COUPE GT	B	CUP	2	1 370 000
COUPE CC	B	CUP	2	1 420 000

Metallic lakk: Alle modeller 8 990

### **M A Z D A**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
DEMIO 1,3 EXCLUSI.63	B	STV	5	173 900
DEMIO 1,5 EXCLUSI.75	B	STV	5	179 900
DEMIO 1,5 EXCLU.75 A	B	STV	5	188 900
323 F 1,6 EXCLUSIVE	B	COM	5	210 900
323 F 1,6 EXCLUSIV.A	B	COM	5	220 900
323 F 2,0 SPORT	B	COM	5	263 900
323 F 2,0 SPORT DSC	B	COM	5	268 900
323 1,6 EXCLUSIVE	B	SED	4	210 900

323 1,6 EXCLUSIVE A	B	SED	4	220 900
PREMACY 1,8 EXCLUSIV	B	STV	5	247 900
PREMACY 1,8 EXCL.BUS	B	STV	5	249 900
PREMACY 2,0 EXCL.130	B	STV	5	277 900
PREMACY 2,0 EXC.130A	B	STV	5	285 900
PREMACY 2,0 EXCL.130	B	STV	5	283 900
PREMACY 2,0 EXC.130A	B	STV	5	293 900
6 1,8 COMFORT KL	B	SED	4	239 900
6 1,8 EXCLUSIVE AKL	B	SED	4	249 900
6 1,8 EXCLUS.AKL BUS	B	SED	4	249 900
6 2,0 EXCLUSIVE AKL	B	SED	4	285 900
6 2,0 EXCLUS.AKL BUS	B	SED	4	290 900
6 2,0 EXCLUSIV.A AKL	B	SED	4	295 900
6 2,0 EXCL.A.AKL BUS	B	SED	4	299 900
6 2,3 EXCLUSIVE AKL	B	SED	4	342 900
6 2,0 EXCLUS.TDI AKL	D	SED	4	303 900
6 2,0 EXC.TDI AKL BU	D	SED	4	299 900
6 1,8 COMFORT KL	B	COM	5	244 900
6 1,8 EXCLUSIVE AKL	B	COM	5	254 900
6 1,8 EXCLUS.AKL BUS	B	COM	5	249 900
6 2,0 EXCLUSIVE AKL	B	COM	5	290 900
6 2,0 EXCLUS.AKL BUS	B	COM	5	295 900
6 2,0 EXCLUSIV.A AKL	B	COM	5	300 900
6 2,0 EXCL.A.AKL BUS	B	COM	5	299 900
6 2,3 EXCLUSIVE AKL	B	COM	5	347 900
6 2,0 EXCLUS.TDI AKL	D	COM	5	309 900
6 1,8 COMFORT KL	B	STV	5	248 900
6 1,8 EXCLUSIVE AKL	B	STV	5	257 900
6 1,8 EXCLUS.AKL BUS	B	STV	5	249 900
6 2,0 EXCLUSIVE AKL	B	STV	5	293 900
6 2,0 EXCLUS.AKL BUS	B	STV	5	299 900
6 2,0 EXCLUSIV A AKL	B	STV	5	303 900

6 2,0 EXCL.A AKL BUS	B	STV	5	299 900
6 2,3 SPORT AKL	B	STV	5	352 900
6 2,3 SPORT AKL BUSI	B	STV	5	349 900
6 2,3 SPORT AWD AKL	B	STV	5	399 900
6 2,0 EXCLUS.TDI AKL	D	STV	5	315 900
MX-5 1,6 HIGH	B	CAB	2	279 900
MX-5 1,6 HIGH HT	B	CAB	2	289 900
MX-5 1,8 SPORT	B	CAB	2	325 000
MX-5 1,8 SPORT HT	B	CAB	2	335 000
MPV 2,3 EXCLUSIVE	B	FLE	5	399 900
MPV 2,0 TDI EXCLUSIV	D	FLE	5	384 900
TRIBUTE 2,0 COMFORT	B	STV	5	309 900
TRIBUTE 2,0 COMF.4WD	B	STV	5	322 900
TRIBUTE 2,0 TOUR.4WD	B	STV	5	330 900
TRIBUTE 3,0 V6 TOU.4	B	STV	5	545 900
Metallic lakk:	Demio, 323, Premacy, 6 (std. på 323 Exclusive og 6 Business), MX-5, MPV			3 000
	Tribute			3 500

På Business-modellene (forkortet BU/BUS) er metallic/mica lakk, 4 kompl. vinterhjul og radio/CD-spiller inkludert i prisen.

### **M E R C E D E S - B E N Z**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
A 140	B	FLE	5	216 500
A 140 +	B	FLE	5	223 200
A 160	B	FLE	5	224 700
A 190 E (ELEGANCE)	B	FLE	5	271 100
A 190 A (AVANTGARDE)	B	FLE	5	271 100
A 170 CDI	D	FLE	5	236 700
A 140 LANG	B	FLE	5	227 000
A 140 LANG + BUSINES	B	FLE	5	249 900
A 160 LANG	B	FLE	5	234 900
A 190 E LANG	B	FLE	5	281 500
A 190 A LANG	B	FLE	5	281 500

A 170 CDI LANG	D	FLE	5	246 300
C 180 K+	B	SED	4	359 900
C 200 K+	B	SED	4	404 300
C 240 (2,6 LTR)	B	SED	4	492 600
C 240 4-MATIC (2,6L)	B	SED	4	543 500
C 320	B	SED	4	644 000
C 320 4-MATIC	B	SED	4	675 400
C 200 CDI+	D	SED	4	389 400
C 220 CDI+	D	SED	4	421 800
C 270 CDI	D	SED	4	514 200
C 180 T K+	B	STV	5	379 900
C 200 T K+	B	STV	5	426 000
C 240 T (2,6 LTR)	B	STV	5	514 400
C 240 T 4-MATIC (2,6	B	STV	5	566 200
C 320 T	B	STV	5	666 500
C 320 T 4-MATIC	B	STV	5	698 100
C 32 T AMG	B	STV	5	989 500
C 200 T CDI+	D	STV	5	409 300
C 220 T CDI+	D	STV	5	441 300
C 270 T CDI	D	STV	5	536 900
C 180 KOMPRESSOR	B	CUP	3	342 000
C 200 KOMPRESSOR	B	CUP	3	379 800
C 230 KOMPRESSOR	B	CUP	3	431 000
C 220 CDI	D	CUP	3	397 400
C 30 CDI AMG	D	CUP	3	715 900
E 240 +	B	SED	4	574 900
E 320 +	B	SED	4	721 400
E 500 +	B	SED	4	1 071 200
E 55 K AMG	B	SED	4	1 585 300
E 220 CDI +	D	SED	4	516 200
E 270 CDI +	D	SED	4	602 200
E 200 TE+ KOMPRESSOR	B	STV	5	535 100

E 240 TE+ (2,6L)	B	STV	5	611 700
E 280 TE+	B	STV	5	693 900
E 280 TE+ 4 MATIC	B	STV	5	734 500
E 320 TE+	B	STV	5	778 000
E 320 TE+ 4 MATIC	B	STV	5	817 900
E 430 TE+	B	STV	5	988 200
E 430 TE+ 4 MATIC	B	STV	5	1 030 100
E 55 T AMG	B	STV	5	1 572 600
E 220 TDTE+ CDI	D	STV	5	555 100
E 270 TDTE+ CDI	D	STV	5	644 900
E 320 TDTE+ CDI	D	STV	5	734 400
S 350	B	SED	4	1 029 700
S 350 L	B	SED	4	1 080 800
S 430	B	SED	4	1 220 300
S 430 L	B	SED	4	1 259 400
S 500	B	SED	4	1 334 500
S 500 L	B	SED	4	1 392 700
S 55 K AMG	B	SED	4	1 939 900
S 55 K AMG LANG	B	SED	4	1 977 300
S 600 L	B	SED	4	2 027 200
S 320 DT CDI	D	SED	4	930 800
S 400 DT CDI	D	SED	4	1 232 700
S 400 DT L CDI	D	SED	4	1 260 800
CLK 200 KOMPRESSOR	B	CUP	3	456 600
CLK 240	B	CUP	3	544 800
CLK 320	B	CUP	3	702 900
CLK 500	B	CUP	3	1 041 200
CLK 270 CDI	D	CUP	3	568 100
CLK 200 KOMPRESSOR	B	CAB	2	536 400
CLK 230 KOMPRESSOR	B	CAB	2	615 900
CLK 320	B	CAB	2	766 400
CLK 430	B	CAB	2	1 007 600



CL 500	B	CUP	2	1 471 000
CL 55 K AMG	B	CUP	2	2 029 300
CL 600	B	CUP	2	2 055 100
SLK 200 KOMPRESSOR	B	CAB	2	448 600
SLK 230 KOMPRESSOR	B	CAB	2	526 700
SLK 320	B	CAB	2	660 100
SL 500	B	CAB	2	1 436 300
SL 55 K AMG	B	CAB	2	1 956 300
ML 320	B	STV	5	812 900
ML 500	B	STV	5	1 167 000
ML 55 AMG	B	STV	5	1 390 500
ML 270 DT CDI	D	STV	5	639 900
ML 400 CDI	D	STV	5	1 065 700
VITO 108 CDI	D	FLE	4	398 600
VITO 110 CDI	D	FLE	4	420 000
VITO 112 CDI	D	FLE	4	434 200
V 230 CAN	B	FLE	4	499 700
V 200 CDI	D	FLE	4	475 800
V 220 CDI	D	FLE	4	487 600
VANEO 1,6 TREND 82	B	FLE	5	254 000
VANEO 1,6 TREND BUSI	B	FLE	5	288 000
VANEO 1,6 TREND 102	B	FLE	5	294 000
VANEO 1,6 FAMILY	B	FLE	5	304 500
VANEO 1,6 AMBIENTE	B	FLE	5	306 000
VANEO 1,9 TREND	B	FLE	5	329 400
VANEO 1,9 FAMILY	B	FLE	5	339 800
VANEO 1,9 AMBIENTE	B	FLE	5	343 300
VANEO 1,7 CDI TREND	D	FLE	5	309 100
VANEO 1,7 CDI FAMILY	D	FLE	5	319 600
VANEO 1,7 CDI AMBIEN	D	FLE	5	323 100
Metallic lakk:	A-klasse (standard på A140 lang + Business)			3 960
	C-klasse			7 000

	E-klasse: standard	
	S-klasse: standard	
	SL-klasse (standard på SL500,SL600)	8 760
	CLK modellene	7 100
	SLK 200, SLK 230, SLK 500	5 170
	ML-modellene	7 100
	Vito	10 120
	V 280 / V220 CDI	7 700
	Vaneo	3 900
Soltak, el.:	A-klasse	8 250
	C-klasse, E-klasse, CLK	10 540
	S-klasse	11 270
	ML-modellene (standard på ML 55 AMG)	10 540
	Vito	10 680
	V 230 / V220 CDI	Vaneo 7 680

A 140 LANG + har bl.a. klimaanlegg, metallic lakk, regnsensor, alu.felger, 4 komp.vinterhjul og radio/CD-spiller inkl. i prisen.

### **M G**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MG TF 115	B	CAB	2	279 900
MG TF 120 STEPSPEED	B	CAB	2	314 900
MG TF 135	B	CAB	2	314 900
MG TF 160	B	CAB	2	349 900

### **MINI**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
ONE	B	COM	3	196 000
ONE AUT.	B	COM	3	218 000
COOPER	B	COM	3	219 000
COOPER AUT.	B	COM	3	241 000
COOPER S	B	COM	3	291 000

### **MITSUBISHI**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
COLT 1,3 AVANCE	B	COM	3	169 900
COLT 1,6 AVANCE	B	COM	3	179 900

COLT 1,6 COMF.AT BUS	B	COM	3	199 900
COLT 1,6 COMFORT AT	B	COM	3	193 900
SPACE STAR 1,3FAMILY	B	STV	5	179 900
SPACE STAR 1,3COMFOR	B	STV	5	199 900
SPACE STA.1,3 CO.BUS	B	STV	5	199 900
SPACE STAR 1,6COMFOR	B	STV	5	219 900
SPACE STAR 1,6C.SMAT	B	STV	5	232 900
SPACE STAR 1,6 SPORT	B	STV	5	224 900
CARISMA 1,6 COMFORT	B	COM	5	230 900
CARISMA 1,6 COMFOR.A	B	COM	5	244 900
CARISMA 1,6 COLOURS	B	COM	5	234 900
CARISMA 1,6 SPORT	B	COM	5	239 900
CARISMA 1,8 ELEGANCE	B	COM	5	281 900
CARISMA 1,8 ELEGAN.A	B	COM	5	295 900
CARISMA 1,8 SPORT	B	COM	5	264 900
CARISMA 1,9 DI-D CLA	D	COM	5	243 900
CARISMA 1,9 SPORT DI	D	COM	5	279 900
CARISMA 1,6 CLASSIC	B	SED	4	216 900
CARISMA 1,6 COMFORT	B	SED	4	225 900
CARISMA 1,6 COMFOR.A	B	SED	4	239 900
CARISMA 1,6 COLOURS	B	SED	4	229 900
CARISMA 1,6 CO.A BUS	B	SED	4	246 900
CARISMA 1,8 SPORT	B	SED	4	259 900
CARISMA 1,8 ELEGANCE	B	SED	4	277 900
CARISMA 1,9 DI-D CLA	D	SED	4	238 900
GALANT 2,0 COMFORT	B	SED	4	279 900
GALANT 2,0 COMFORT A	B	SED	4	293 900
GALANT 2,0C.SMAT BUS	B	SED	4	294 900
GALANT 2,0 SPORT	B	SED	4	299 900
GALANT 2,0 AVANCE AT	B	SED	4	337 900
GALANT 2,0 COMFORT	B	STV	5	289 900
GALANT 2,0 COMF.BUSI	B	STV	5	291 900

GALANT 2,0 COMFOR.AT	B	STV	5	303 900
GALANT 2,0 SPORT	B	STV	5	309 900
GALANT 2,0 AVANCE AT	B	STV	5	347 900
SPACE WAGON 2,0	B	FLE	5	352 900
SPACE WAGON 2,4 AT	B	FLE	5	416 900
SPACE WAGON 2,4 4WD	B	FLE	5	436 900
PAJERO PININ 1,8	B	STV	5	284 900
PAJERO PININ 1,8 BUS	B	STV	5	299 900
PAJERO PININ 1,8 AT	B	STV	5	298 900
PAJERO PININ 2,0	B	STV	5	327 900
PAJERO 2,5 GLX TDIC	D	FLE	5	604 900
PAJERO 3,2 GLX DI-D	D	FLE	5	738 900
PAJERO 3,2 GLS DIDAT	D	FLE	5	760 900
PAJERO 3,5GLS V6GDIA	B	FLE	5	831 900
Metallic lakk:	Colt, Space Star, Carisma, Pajero Pinin			3 000
	Galant, Space Wagon, Pajero			4 500
Soltak, el.:	Carisma			7 400

På Firmabil-modellene inkluderer prisen 4 komplette vinterhjul og radio/CD-spiller (forkortet BUS/BUSI).

Leverings- og registreringsomkostninger kr. 5500,- samt frakt og årsavgift kommer i tillegg.

### **M O R G A N**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
4/4 ROADSTER	B	CAB	2	516 100
4/4 LOWLINE ROADSTER	B	CAB	2	538 000
4/4 4 SETER	B	CAB	2	577 800
PLUS 8, 4,0	B	CAB	2	847 600
AERO 8	B	CAB	2	1 271 800

### **N I S S A N**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MICRA 1,0 MINT 3D	B	COM	3	135 900
MICRA 1,0 MINT 5D	B	COM	5	139 900
MICRA 1,0 MINT CVT 5	B	COM	5	147 900
MICRA 1,4 MINT 5D	B	COM	5	154 900

MICRA 1,4 MINT CVT 5	B	COM	5	162 900
ALMERA 1,5 SPORT	B	COM	3	186 900
ALMERA 1,5 SPORT A/C	B	COM	3	194 900
ALMERA 1,5 SPRING 3D	B	COM	3	189 900
ALMERA 1,5 SPRING AC	B	COM	3	195 900
ALMERA 1,5 COMFORT	B	COM	5	186 900
ALMERA 1,5 COMFO.A/C	B	COM	5	194 900
ALMERA 1,5 CO.A/C BU	B	COM	5	194 900
ALMERA 1,5 SPORT A/C	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,5 AMBIE.A/C	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,5SPO.AC BUS	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,5AMB.AC BUS	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,5 SPRING 5D	B	COM	5	196 900
ALMERA 1,5 SPRING AC	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,5 SPR.AC BU	B	COM	5	199 900
ALMERA 1,8 SPRING AC	B	COM	5	229 900
ALMERA 1,8SPRING ACA	B	COM	5	239 900
ALMERA 1,8 SPORT A/C	B	COM	3	226 500
ALMERA 1,8 SPORT A/C	B	COM	5	233 600
ALMERA 1,8 AMBIEN.AC	B	COM	5	231 000
ALMERA 1,8 AMBI.AC A	B	COM	5	241 000
ALMERA 1,8AMB.ACA BU	B	COM	5	248 900
ALMERA 2,2TDI COM.AC	D	COM	5	277 900
ALMERA 1,5 COMFO.A/C	B	SED	4	199 900
ALMERA 1,5 CO.AC BUS	B	SED	4	199 900
ALMERA 1,8 COMFORT A	B	SED	4	248 900
ALMERA 1,8 COM.A BUS	B	SED	4	248 900
TINO 1,8 COMFORT	B	FLE	5	239 900
TINO 1,8 COMFORT BUS	B	FLE	5	242 900
TINO 1,8 AMBIENCE	B	FLE	5	249 900
TINO 1,8 AMBIENCE BU	B	FLE	5	249 900
PRIMERA 1,6 VISIA	B	SED	4	239 900

PRIMERA 1,6 VISIA BU	B	SED	4	244 900
PRIMERA 1,6 ACENTA	B	SED	4	249 900
PRIMERA 1,6ACENTA BU	B	SED	4	249 900
PRIMERA 1,8 VISIA	B	SED	4	249 900
PRIMERA 1,8 VISIA BU	B	SED	4	249 900
PRIMERA 1,8 VISIA AU	B	SED	4	262 400
PRIMERA 1,8 TEKNA	B	SED	4	273 000
PRIMERA 1,8 TEKNA S.	B	SED	4	284 000
PRIMERA 1,8 ACENTA	B	SED	4	273 000
PRIMERA 1,8 ACENTA A	B	SED	4	285 500
PRIMERA 1,8 ACENTA S	B	SED	4	284 000
PRIMERA 1,8ACENTA AS	B	SED	4	296 500
PRIMERA 1,8ACE.AS BU	B	SED	4	299 900
PRIMERA 2,0 VISIA	B	SED	4	289 900
PRIMERA 2,0VISIA BUS	B	SED	4	294 900
PRIMERA 2,0 TEKNA	B	SED	4	309 900
PRIMERA 2,0TEKNA ESP	B	SED	4	322 000
PRIMERA 2,0TEK.ESP S	B	SED	4	333 000
PRIMERA 2,0TEKNA MEI	B	SED	4	339 000
PRIMERA 2,0TEKN.MEIS	B	SED	4	349 000
PRIMERA 2,0ACENT.MEI	B	SED	4	339 000
PRIMERA 2,0ACEN.MEIS	B	SED	4	349 900
PRIMERA 2,2TDI VISIA	D	SED	4	299 900
PRIMERA 2,2TDI VI.BU	D	SED	4	299 900
PRIMERA 2,2TDI ACENT	D	SED	4	318 000
PRIMERA 2,2TDI ACE.S	D	SED	4	329 000
PRIMERA 1,6 VISIA	B	COM	5	239 900
PRIMERA 1,6 VISIA BU	B	COM	5	239 900
PRIMERA 1,6 ACENTA	B	COM	5	249 900
PRIMERA 1,6 ACENTA B	B	COM	5	249 900
PRIMERA 1,8 VISIA	B	COM	5	249 900
PRIMERA 1,8 VISIA BU	B	COM	5	249 900

PRIMERA 1,8 VISIA AU	B	COM	5	262 400
PRIMERA 1,8 TEKNA	B	COM	5	273 000
PRIMERA 1,8 TEKNA SK	B	COM	5	284 000
PRIMERA 1,8 ACENTA	B	COM	5	273 000
PRIMERA 1,8 ACENTA A	B	COM	5	285 500
PRIMERA 1,8 ACENTA S	B	COM	5	284 000
PRIMERA 1,8 ACEN.A.S	B	COM	5	296 500
PRIMERA 1,8 AC.A.S.B	B	COM	5	299 900
PRIMERA 2,0 VISIA	B	COM	5	289 900
PRIMERA 2,0 VISIA BU	B	COM	5	294 900
PRIMERA 2,0 TEKNA	B	COM	5	309 900
PRIMERA 2,0 TEKN.ESP	B	COM	5	322 000
PRIMERA 2,0 TE.ESP.S	B	COM	5	333 000
PRIMERA 2,0 TEKN.MEI	B	COM	5	339 000
PRIMERA 2,0 TEK.MEIS	B	COM	5	349 900
PRIMERA 2,0 ACEN.MEI	B	COM	5	339 000
PRIMERA 2,0 ACE.MEIS	B	COM	5	349 900
PRIMERA 2,2TDI VISIA	D	COM	5	299 900
PRIMERA 2,2TDI VIS.B	D	COM	5	299 900
PRIMERA 2,2TDI ACENT	D	COM	5	318 000
PRIMERA 2,2TDI ACE.S	D	COM	5	329 000
PRIMERA 1,6 VISIA	B	STV	5	249 900
PRIMERA 1,6 VISIA BU	B	STV	5	249 900
PRIMERA 1,6 ACENTA	B	STV	5	260 000
PRIMERA 1,8 VISIA	B	STV	5	263 000
PRIMERA 1,8 VISIA AU	B	STV	5	275 500
PRIMERA 1,8 TEKNA	B	STV	5	283 000
PRIMERA 1,8 TEKNA BU	B	STV	5	292 900
PRIMERA 1,8 TEKNA S	B	STV	5	294 000
PRIMERA 1,8TEKN.S BU	B	STV	5	299 900
PRIMERA 1,8 ACENTA	B	STV	5	283 000
PRIMERA 1,8 ACENT.BU	B	STV	5	292 900

PRIMERA 1,8 ACENTA A	B	STV	5	295 500
PRIMERA 1,8ACEN.A BU	B	STV	5	299 900
PRIMERA 1,8 ACENTA S	B	STV	5	294 000
PRIMERA 1,8ACEN.S BU	B	STV	5	299 900
PRIMERA 1,8ACENT.A S	B	STV	5	306 500
PRIMERA 2,0 VISIA	B	STV	5	299 900
PRIMERA 2,0 VISIA BU	B	STV	5	299 900
PRIMERA 2,0 TEKNA	B	STV	5	319 900
PRIMERA 2,0TEKNA ESP	B	STV	5	332 000
PRIMERA 2,0TEK.ESP S	B	STV	5	343 000
PRIMERA 2,0TEKNA MEI	B	STV	5	349 000
PRIMERA 2,0TEKN.MEIS	B	STV	5	359 000
PRIMERA 2,0ACENT.MEI	B	STV	5	349 000
PRIMERA 2,0ACEN.MEIS	B	STV	5	359 900
PRIMERA 2,2TDI VISIA	D	STV	5	312 000
PRIMERA 2,2TDI ACENT	D	STV	5	328 000
PRIMERA 2,2TDI ACE.S	D	STV	5	339 000
MAXIMA QX 2,0V6 SE	B	SED	4	358 000
MAXIMA QX 2,0V6 SE A	B	SED	4	369 900
MAXIMA QX 2,0V6 SEAS	B	SED	4	384 900
MAXIMA QX 3,0V6 SEAS	B	SED	4	537 900
X-TRAIL 2,0 COMFORT	B	STV	5	299 900
X-TRAIL 2,0 SPORT SP	B	STV	5	324 800
X-TRAIL 2,0 SPORT ES	B	STV	5	335 800
X-TRAIL 2,0 SPORT AU	B	STV	5	336 800
X-TRAIL 2,0 ELEGANCE	B	STV	5	347 400
X-TRAIL 2,0 ELEG.ESP	B	STV	5	358 400
X-TRAIL 2,0 ELEG.AUT	B	STV	5	359 400
X-TRAIL 2,2TDI COMFO	D	STV	5	332 500
X-TRAIL 2,2TDI SPORT	D	STV	5	355 000
X-TRAIL 2,2TDI ELEGA	D	STV	5	377 600
PATROL 3,0TDI LUXURY	D	FLE	6	695 500



PATROL 3,0TDI ELEGAN	D	FLE	6	704 500
PATROL 3,0TDI ELEG.A	D	FLE	6	717 100
TERRANO COMFORT 5D	D	FLE	5	487 900
TERRANO SPORT	D	FLE	5	512 200
Metallic lakk:	Micra			2 500
	Almera, Tino			3 000
	Terrano			4 000
	Primera (standard på Primera Business - forkortet BU/BUS), Maxima QX, Patrol, X-Trail			4 000

Soltak, el.: Standard på X-Trail Elegance.

MEI=M-CVT og ESP og ICC, MEIS=M-CVT og ESP og ICE og skinninteriør, VI=Visia

På Maxima QX betyr modellbetegnelsen SEAS; modellvariant SE Automat Skinninteriør.

På alle Business-modellene (B/BU/BUS) er 4 komplette vinterhjul og radio/spiller (evt. også metallic lakk) inkludert i prisen.

## OPEL

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
AGILA COMFOR.1,0 12V	B	COM	5	136 100
AGILA COMFOR.1,2 16V	B	COM	5	146 900
CORSA BASIC 1,0 12V	B	COM	3	133 600
CORSA BASIC 1,0 EASY	B	COM	3	140 700
CORSA BASIC 1,2 16V	B	COM	3	145 200
CORSA BASIC 1,2 EASY	B	COM	3	152 300
CORSA ECO 1,0 12V	B	COM	3	143 700
CORSA NJOY 1,0 12V	B	COM	3	155 100
CORSA NJOY 1,2 16V	B	COM	3	163 700
CORSA NJOY 1,2 EASY	B	COM	3	170 800
CORSA COMFORT 1,2 16	B	COM	3	162 500
CORSA COMF.1,2 EASYT	B	COM	3	169 600
CORSA COMFORT 1,4 16	B	COM	3	174 200
CORSA COMFO.1,4 16 A	B	COM	3	190 200
CORSA GSI 1,8 16V	B	COM	3	231 000
CORSA BASIC 1,0 12V	B	COM	5	137 800
CORSA BASIC 1,0 EASY	B	COM	5	144 900

CORSA BASIC 1,2 16V	B	COM	5	149 400
CORSA BASIC 1,2 EASY	B	COM	5	156 500
CORSA ECO 1,0 12V	B	COM	5	147 900
CORSA NJOY 1,0 12V	B	COM	5	159 300
CORSA NJOY 1,2 16V	B	COM	5	167 900
CORSA NJOY 1,2 EASY	B	COM	5	175 000
CORSA COMFORT 1,2 16	B	COM	5	166 700
CORSA COMF.1,2 EASYT	B	COM	5	173 800
CORSA COMFORT 1,4 16	B	COM	5	178 400
CORSA COMFO.1,4 16 A	B	COM	5	194 400
COMBO TOUR 1,6	B	STV	4	180 800
COMBO TOUR 1,7 DTL	D	STV	4	197 800
COMBO TOUR 1,7 DT	D	STV	4	204 500
ASTRA GL SPECIAL 1,2	B	COM	3	166 700
ASTRA GL 1,4I 16V	B	COM	3	188 100
ASTRA GL 1,4I 16V AU	B	COM	3	199 300
ASTRA SPORTLINE 1,6	B	COM	3	219 000
ASTRA SPORTLINE 1,8	B	COM	3	244 500
ASTRA GL SPECIAL 1,2	B	COM	5	171 800
ASTRA GL 1,4 16V	B	COM	5	193 600
ASTRA GL 1,4 16V AUT	B	COM	5	204 100
ASTRA COMFO.1,4I 16V	B	COM	5	207 800
ASTRA COMF.1,4I 16 A	B	COM	5	218 300
ASTRA SPORTLINE 1,6	B	COM	5	223 500
ASTRA COMFOR.1,6 16V	B	COM	5	213 500
ASTRA COMF.1,6 16 AU	B	COM	5	224 000
ASTRA COMF.1,6 BUSIN	B	COM	5	192 000
ASTRA SPORTLINE 1,8	B	COM	5	249 000
ASTRA 1,8 SPORTL.BUS	B	COM	5	237 200
ASTRA COMFORT 1,8	B	COM	5	239 000
ASTRA COMFORT 1,8 AU	B	COM	5	249 500
ASTRA GL 1,4 16V	B	SED	4	196 600

ASTRA GL 1,4 16V AUT	B	SED	4	207 100
ASTRA COMFOR.1,4 16V	B	SED	4	210 800
ASTRA COMF.1,4 16 AU	B	SED	4	221 300
ASTRA COMFOR.1,6 16V	B	SED	4	216 500
ASTRA COMF.1,6 16 AU	B	SED	4	227 000
ASTRA COMF.1,6 BUSIN	B	SED	4	194 000
ASTRA COMFORT 1,8	B	SED	4	242 000
ASTRA COMFORT 1,8 AU	B	SED	4	252 500
ASTRA ELEGAN.1,8 16V	B	SED	4	249 600
ASTRA ELEG.1,8 16 AU	B	SED	4	260 100
ASTRA GL SPECIAL 1,2	B	STV	5	180 400
ASTRA GL 1,4I 16V	B	STV	5	200 200
ASTRA GL 1,4I 16 AUT	B	STV	5	210 700
ASTRA COMFO.1,4I 16V	B	STV	5	214 400
ASTRA COMF.1,4I 16 A	B	STV	5	224 900
ASTRA SPORTLINE 1,6	B	STV	5	231 100
ASTRA COMFO.1,6I 16V	B	STV	5	221 100
ASTRA COMF.1,6I 16 A	B	STV	5	231 600
ASTRA COMF.1,6I BUSI	B	STV	5	196 900
ASTRA SPORTLINE 1,8	B	STV	5	256 600
ASTRA 1,8 SPORTL.BUS	B	STV	5	241 000
ASTRA COMFORT 1,8	B	STV	5	246 600
ASTRA COMFORT 1,8 AU	B	STV	5	257 100
ASTRA ELEGAN.1,8 16V	B	STV	5	254 200
ASTRA ELEG.1,8 16 AU	B	STV	5	264 700
ASTRA ELEG.1,8 BUSIN	B	STV	5	236 400
ASTRA ELEGANCE 2,2	B	STV	5	312 500
ASTRA ELEGANCE 2,2 A	B	STV	5	323 000
ASTRA COMFORT 1,7 TD	D	COM	5	218 100
ASTRA COMFORT 2,0TDI	D	COM	5	251 100
ASTRA COMFORT 1,7 TD	D	SED	4	221 100
ASTRA GL SPEC.1,7 TD	D	STV	5	205 500

ASTRA GL S.1,7TD BUS	D	STV	5	190 700
ASTRA COMFORT 1,7 TD	D	STV	5	225 700
ASTRA COMFORT 2,0TDI	D	STV	5	258 700
ASTRA BERTONE 1,8 16	B	CUP	2	279 500
ASTRA BERTONE 2,2 16	B	CUP	2	346 500
ASTRA BERTONE 2,2 AU	B	CUP	2	357 000
ASTRA BERTONE 2,0T16	B	CUP	2	388 500
ASTRA CABRIO 1,6	B	CAB	2	301 700
ASTRA CABRIO 1,8	B	CAB	2	331 700
ASTRA CABRIO 2,2	B	CAB	2	391 700
ASTRA CABRIO 2,2 AUT	B	CAB	2	402 200
VECTRA 1,8GTS SPO.BU	B	COM	5	277 200
VECTRA 1,8 GTS SPORT	B	COM	5	288 000
VECTRA 2,2 GTS SPORT	B	COM	5	324 000
VECTRA 2,2GTS SPOR.A	B	COM	5	339 000
VECTRA 1,8 GTS ELEGA	B	COM	5	312 000
VECTRA 2,2 GTS ELEGA	B	COM	5	348 000
VECTRA 2,2 GTS ELE.A	B	COM	5	363 000
VECTRA 3,2 GTS ELEGA	B	COM	5	532 000
VECTRA 3,2 GTS ELE.A	B	COM	5	547 000
VECTRA 1,8 CLUB BUSI	B	SED	4	240 700
VECTRA 1,8 CLUB	B	SED	4	247 200
VECTRA 1,8 CLUB 122H	B	SED	4	263 200
VECTRA 1,8 COMFORT	B	SED	4	276 700
VECTRA 2,2 COMFORT	B	SED	4	312 700
VECTRA 2,2 COMFORT A	B	SED	4	327 700
VECTRA 2,0DTH CO.BUS	D	SED	4	277 800
VECTRA 2,0 DTH COMFO	D	SED	4	282 200
VECTRA 1,8 ELEG.BUSI	B	SED	4	282 400
VECTRA 1,8 ELEGANCE	B	SED	4	290 200
VECTRA 2,2 ELEGANCE	B	SED	4	326 300
VECTRA 2,2 ELEGANC.A	B	SED	4	341 200

VECTRA 2,0 DTH ELEGA	D	SED	4	295 700
VECTRA 2,2 DTR ELEGA	D	SED	4	324 200
VECTRA 2,2 DTR ELE.A	D	SED	4	339 200
ZAFIRA GL 1,6 16V	B	FLE	5	243 500
ZAFIRA COMFO.1,6 16V	B	FLE	5	258 200
ZAFIRA COMFO.1,6 BUS	B	FLE	5	246 000
ZAFIRA COMFORT 1,8	B	FLE	5	283 700
ZAFIRA COMFO.1,8 BUS	B	FLE	5	276 900
ZAFIRA COMFORT 1,8 A	B	FLE	5	294 200
ZAFIRA ELEGANCE 1,8	B	FLE	5	296 900
ZAFIRA ELEGAN.1,8 AU	B	FLE	5	307 400
ZAFIRA ELEG.1,8 BUSI	B	FLE	5	283 300
ZAFIRA ELEGA.2,2 16V	B	FLE	5	352 200
ZAFIRA ELEG.2,2 16 A	B	FLE	5	362 700
ZAFIRA OPC 2,0T	B	FLE	5	441 600
ZAFIRA COMFOR.2,0TDI	D	FLE	5	297 200
ZAFIRA COM.2,0TDI BU	D	FLE	5	283 300
OMEGA COMF.2,2 I 16V	B	SED	4	385 600
OMEGA COMF.2,2I 16 A	B	SED	4	399 800
OMEGA ELEGA.2,2I 16V	B	SED	4	424 500
OMEGA ELEGA.2,6 V6 A	B	SED	4	516 200
OMEGA COMFOR.2,2 DTI	D	SED	4	392 400
OMEGA ELEGANC.2,5 DT	D	SED	4	533 300
OMEGA COMF.2,2 I 16V	B	STV	5	398 200
OMEGA COMF.2,2I 16 A	B	STV	5	412 400
OMEGA ELEGA.2,2I 16V	B	STV	5	437 100
OMEGA ELEGANC.2,6 V6	B	STV	5	528 800
OMEGA COMFOR.2,2 DTI	D	STV	5	405 000
OMEGA ELEGANC.2,5 DT	D	STV	5	545 900
SPEEDSTER 2,2	B	CAB	2	429 900
FRONTERA 2,2 TDI 16V	D	STV	5	498 900
VIVARO KORT 1,9 DI	D	FLE	5	323 000

VIVARO KORT 1,9 DTI	D	FLE	5	334 100
VIVARO LANG 1,9 DI	D	FLE	5	330 300
VIVARO LANG 1,9 DTI	D	FLE	5	341 400
Metallic lakk:	Agila, Corsa, Combo, Astra			2 900
	Vectra			4 200
	Zafira / Omega, Frontera			3100 / 3500
Soltak, man.:	Agila, Corsa			3 900
Soltak, el.:	Corsa Comfort			5 900
	Astra / Astra Bertone			6400 / 7100
	Vectra			7 000
	Zafira			7 400
	Omega / Frontera			
Radio/CD-spiller:	Std. på Vectra, Omega			

På Business Line modellene (forkortet BU/BUS) er 4 komplette vinterhjul og radio/spiller inkludert i prisen.

## PEUGEOT

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
206 XR 1,1	B	COM	3	134 900
206 XT 1,4	B	COM	3	159 800
206 XT 1,4 AUT	B	COM	3	171 800
206 XS 1,6	B	COM	3	191 200
206 GTI	B	COM	3	254 600
206 XR 1,1	B	COM	5	139 900
206 XT 1,4 "LUX"	B	COM	5	176 000
206 XT 1,4 AUT	B	COM	5	176 800
206 XRD 1,9	D	COM	3	181 300
206 XRD 1,9	D	COM	5	186 300
206 XTDT HDI 2,0	D	COM	5	222 200
206 SW 1,1 B	B	STV	5	163 900
206 SW 1,4 B	B	STV	5	175 900
206 SW 1,6	B	STV	5	199 300
206 SW 1,6 BUSINESS	B	STV	5	199 900
206 CC 1,6	B	CAB	2	244 600

206 CC 1,6 AUT	B	CAB	2	256 900
206 CC 2,0	B	CAB	2	299 900
306 PREMIUM 1,6	B	STV	5	194 900
306 XTDT HDI 2,0	D	STV	5	225 900
306 CAB 1,6	B	CAB	2	273 900
307 XR 1,4	B	COM	3	181 100
307 XR 1,6	B	COM	3	195 400
307 XR 1,6 AUT	B	COM	3	207 500
307 XS 1,4	B	COM	3	199 100
307 XS 1,6	B	COM	3	205 400
307 XS 1,6 AUT	B	COM	3	217 500
307 XS 2,0	B	COM	3	240 000
307 XS 2,0 AUT	B	COM	3	252 100
307 PREMIUM 1,6	B	COM	3	225 500
307 PREMIUM 1,6 AUT	B	COM	3	237 500
307 PREMIUM 2,0	B	COM	3	260 000
307 PREMIUM 2,0 AUT	B	COM	3	272 100
307 XSI 2,0	B	COM	3	264 100
307 XSI 2,0 AUT	B	COM	3	276 100
307 XR 2,0 HDI 90HK	D	COM	3	222 700
307 XS 2,0 HDI 90HK	D	COM	3	232 700
307 XS 2,0 HDI 110HK	D	COM	3	256 700
307 PREMIU.2,0HDI 90	D	COM	3	249 700
307 PREMI.2,0HDI 110	D	COM	3	274 700
307 XSI 2,0 HDI 110H	D	COM	3	278 700
307 XR 1,4	B	COM	5	186 100
307 XR 1,6	B	COM	5	200 400
307 XR 1,6 AUT	B	COM	5	212 500
307 XS 1,4 BUSINESS	B	COM	5	199 900
307 XS 1,4	B	COM	5	200 300
307 XS 1,6	B	COM	5	210 400
307 XS 1,6 AUT	B	COM	5	222 500

307 XS 2,0	B	COM	5	245 000
307 XS 2,0 BUSINESS	B	COM	5	249 900
307 XS 2,0 AUT	B	COM	5	257 100
307 XT 1,6	B	COM	5	210 400
307 XT 1,6 AUT	B	COM	5	222 500
307 XT 2.0	B	COM	5	245 000
307 XT 2,0 AUT	B	COM	5	257 100
307 PREMIUM 1,6	B	COM	5	230 500
307 PREMIUM 1,6 AUT	B	COM	5	242 500
307 PREMIUM 1,6 BUSI	B	COM	5	249 900
307 PREMIUM 2.0	B	COM	5	265 000
307 PREMIUM 2,0 AUT	B	COM	5	277 100
307 XSI 2,0	B	COM	5	269 100
307 XSI 2,0 AUT	B	COM	5	281 100
307 XR 2,0 HDI 90HK	D	COM	5	227 700
307 XS 2,0 HDI 90HK	D	COM	5	237 700
307 XS 2,0 HDI BUSIN	D	COM	5	249 900
307 XS 2,0 HDI 110HK	D	COM	5	261 700
307 XT 2,0 HDI 90HK	D	COM	5	237 700
307 XT 2,0 HDI 110HK	D	COM	5	261 700
307 PREMIU.2.0HDI 90	D	COM	5	254 700
307 PREMI.2,0HDI 110	D	COM	5	279 700
307 XSI 2,0 HDI 110H	D	COM	5	283 700
307 XR 1,4 B	B	STV	5	199 900
307 XS 1,6 B	B	STV	5	225 400
307 XS 1,6 B AUT	B	STV	5	237 500
307 XS 1,6 AUT BUSIN	B	STV	5	249 900
307 XT 1,6 B	B	STV	5	225 400
307 XT 1,6 B AUT	B	STV	5	237 500
307 XT 1,6 AUT BUSIN	B	STV	5	249 900
307 XS 2,0 HDI BUSIN	D	STV	5	249 900
307 XS 2,0 HDI	D	STV	5	252 700



307 XS 2,0 HDI FAP	D	STV	5	276 700
307 XT 2,0 HDI BUSIN	D	STV	5	249 900
307 XT 2,0 HDI	D	STV	5	252 700
307 XT 2,0 HDI FAP	D	STV	5	276 700
307 SW 1,6	B	FLE	5	240 400
307 SW 1,6 BUSINESS	B	FLE	5	242 900
307 SW 1,6 AUT	B	FLE	5	252 500
307 SW 2,0	B	FLE	5	281 100
307 SW 2,0 AUT	B	FLE	5	293 100
307 SW 2,0 HDI	D	FLE	5	267 700
307 SW 2,0 HDI FAP	D	FLE	5	291 700
406 SR 1,8	B	SED	4	237 000
406 SR 1,8 BUSINESS	B	SED	4	249 900
406 ST 1,8 BUSI.2001	B	SED	4	249 900
406 ST 1,8 BUSINESS	B	SED	4	249 900
406 ST 1,8	B	SED	4	270 000
406 ST 1,8 AUT	B	SED	4	286 000
406 SV 2,0	B	SED	4	299 900
406 SV 2,0 IN BUSINE	B	SED	4	299 900
406 SV 2,0 AUT	B	SED	4	315 400
406 SPORT 2,0	B	SED	4	308 000
406 SV 2,2	B	SED	4	335 000
406 SPORT 2,2	B	SED	4	347 000
406 SV 3,0	B	SED	4	488 000
406 SV 3,0 AUT	B	SED	4	507 000
406 SRDT 2,0 HDI	D	SED	4	240 400
406 SRDT 2,0 HDI BUS	D	SED	4	249 900
406 STDT 2,0 HDI BUS	D	SED	4	249 900
406 STDT 2,0 HDI	D	SED	4	278 000
406 SVDT 2,0 HDI	D	SED	4	299 300
406 SVDT 2,0 HDI BUS	D	SED	4	299 900
406 SR 1,8	B	STV	5	241 600

406 SR 1,8 BUSIN.AIR	B	STV	5	249 900
406 SR 1,8 BUSINESS	B	STV	5	249 900
406 ST 1,8 BUSI.2001	B	STV	5	249 900
406 ST 1,8 BUSINESS	B	STV	5	249 900
406 ST 1,8	B	STV	5	283 000
406 ST 1,8 AUT	B	STV	5	299 000
406 ST 1,8 7 SETER	B	STV	5	292 000
406 ST 1,8 AUT 7 SET	B	STV	5	308 000
406 ST 2,0 7 SETER	B	STV	5	320 000
406 ST 2,0 7S AUT	B	STV	5	336 000
406 SV 2,0 IN BUSINE	B	STV	5	299 900
406 SV 2,0	B	STV	5	301 200
406 SV 2,0 AUT	B	STV	5	329 200
406 SPORT 2,0	B	STV	5	321 000
406 SV 2,2	B	STV	5	346 000
406 SPORT 2,2	B	STV	5	359 000
406 SV 3,0	B	STV	4	501 000
406 SV 3,0 AUT	B	STV	4	520 000
406 SRDT 2,0 HDI BUS	D	STV	5	249 900
406 SRDT 2,0 HDI	D	STV	5	251 100
406 STDT 2,0 HDI BUS	D	STV	5	249 900
406 STDT 2,0 HDI	D	STV	5	291 000
406 SVDT 2,0 HDI BUS	D	STV	5	299 900
406 STDT 2,0 HDI 7 S	D	STV	5	298 000
406 SVDT 2,0 HDI	D	STV	5	301 200
406 COUPE 2,0	B	CUP	2	349 900
406 COUPE 2,0 AUT	B	CUP	2	371 900
406 COUPE V6 PACK	B	CUP	2	579 800
406 COUPE V6 A PACK	B	CUP	2	603 000
607 DIAMANT 2,0	B	SED	4	362 607
607 DIAMANT 2,2	B	SED	4	412 600
607 DIAMANT 2,2 AUT	B	SED	4	432 600

607 DIAMANT 3,0 AUT	B	SED	4	582 600
607 DIAMANT 2,0 HDI	D	SED	4	382 607
607 DIAMANT 2,2 HDI	D	SED	4	432 600
607 DIAMA.2,2 HDI AU	D	SED	4	452 600
PARTNER 1,4 B	B	STV	4	177 200
PARTNER 1,6 B	B	STV	4	207 300
PARTNER 1,9 D	D	STV	4	206 700
PARTNER 2,0 HDI	D	STV	4	241 400
Metallic lakk:	206			2 263
	306 / 307 (std. På In Business)			2380/2408
	406 (std. på In Business) / 607			2290 / 3065
	Partner			2 135
Soltak, el.:	206 (XT og XS-modellene, samt GTI)			6 655
	306 / 307			5330 / 6552
	406 / 607			8990 / 11070

På alle In Business-modellene (forkortet BUS, BUSI e.l.) er i tillegg 4 komplette vinterhjul og radio/spiller inkludert i prisen.

På 406 ST 1;8 In Business er i tillegg metallic lakk, radio/CD-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

På 406 Executive In Business er i tillegg aut. klimaanlegg, skinnseter og CD-veksler inkludert i prisen. På 607 er bl.a. radio/kasett/CD-veksler, 8 høyttalere og rattbetjening inkludert i prisen. På Sport-modellene er bl.a. sportseter og skinninteriør inkludert i prisen. 307 SW er godkjent for totalt 7 sitteplasser. 2 ekstra seter i 3. seterad er tilgjengelig som ekstrautstyr.

## **P O R S C H E**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
BOXSTER	B	CAB	2	650 000
BOXSTER S	B	CAB	2	790 000
911 CARRERA	B	CUP	2	1 150 000
911 CARRERA 4	B	CUP	2	1 190 000
911 CARRERA 4 S	B	CUP	2	1 250 000
911 TURBO	B	CUP	2	1 730 000
911 GT2	B	CUP	2	2 350 000
911 TARGA	B	CAB	2	1 200 000
911 CARRERA CAB	B	CAB	2	1 220 000

911 CARRERA 4 CAB	B	CAB	2	1 260 000
CAYENNE S	B	STV	5	1 290 000
CAYENNE TURBO	B	STV	5	1 690 000

Metallic lakk: Alle modeller (standard på 911 Turbo og 911 GT2) 7 700

Radio/spiller er inkludert i prisen på alle modeller.

## RENAULT

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
CLIO 1,2 AUTHENTIQUE	B	COM	3	149 900
CLIO 1,2 16V DYNAMIQ	B	COM	3	161 900
CLIO 2,0 16V SPORT	B	COM	3	312 900
CLIO 1,2 AUTHENTIQUE	B	COM	5	154 900
CLIO 1,2 16V DYNAMIQ	B	COM	5	166 900
CLIO 1,4 DYNAMIQUE	B	COM	5	189 900
CLIO 1,4 DYNAMIQ.BUS	B	COM	5	199 900
MEGANE 1,4 AUTHE.BUS	B	COM	5	191 000
MEGANE 1,4 EXPRE.LUX	B	COM	5	197 900
MEGANE 1,6 EXPRE.LUX	B	COM	5	212 900
MEGANE 1,4 AUTHE.BUS	B	STV	5	193 000
MEGANE 1,4 EXPRE.LUX	B	STV	5	199 900
MEGANE 1,6 EXPRE.LUX	B	STV	5	214 900
MEGANE 1,6 DYNAMIQUE	B	CAB	3	287 900
SCENIC 1,4 AUTHENTIQ	B	FLE	5	219 900
SCENIC 1,6 EXPRESSIO	B	FLE	5	243 000
SCENIC 1,6 EXPR.BUSI	B	FLE	5	249 900
SCENIC 2,0 EXPRESSIO	B	FLE	5	293 000
SCENIC 2,0 EXPR.BUSI	B	FLE	5	299 900
SCENIC 2,0 RX4 EXPRE	B	FLE	5	324 900
SCENIC 2,0 RX4 DYNAM	B	FLE	5	334 900
SCENIC 1,9 DCI AUTHE	D	FLE	5	264 900
SCENIC 1,9DCI RX4 EX	D	FLE	5	324 900
SCENIC 1,9DCI RX4 DY	D	FLE	5	334 900
LAGUNA 1,6 AUTHENTIQ	B	COM	5	235 900

LAGUNA 1,6 AUTHE.BUS	B	COM	5	243 800
LAGUNA 1,8 EXPRESSIO	B	COM	5	276 900
LAGUNA 1,8 EXPRE.BUS	B	COM	5	284 800
LAGUNA 1,8 EXPRE.BUS	B	COM	5	299 900
LAGUNA 1,8 DYNAMIQUE	B	COM	5	285 900
LAGUNA 1,8 DYNA.BUSI	B	COM	5	294 800
LAGUNA 1,8 PRIVILEGE	B	COM	5	311 900
LAGUNA 2,0 DYNAMIQUE	B	COM	5	333 000
LAGUNA 2,0 DYNAM.BUS	B	COM	5	341 900
LAGUNA V6 PRIVIL.AUT	B	COM	5	541 000
LAGUNA 1,6 AUTHENTIQ	B	STV	5	242 000
LAGUNA 1,6 AUTHE.BUS	B	STV	5	249 900
LAGUNA 1,8 EXPRESSIO	B	STV	5	284 000
LAGUNA 1,8 EXPRE.BUS	B	STV	5	291 900
LAGUNA 1,8 EXPRE.BUS	B	STV	5	299 900
LAGUNA 1,8 DYNAMIQUE	B	STV	5	291 000
LAGUNA 1,8 DYNA.BUSI	B	STV	5	299 900
LAGUNA 1,8 PRIVILEGE	B	STV	5	319 900
LAGUNA 2,0 DYNAMIQUE	B	STV	5	341 000
LAGUNA 2,0 DYNAM.BUS	B	STV	5	349 900
LAGUNA V6 PRIVIL.AUT	B	STV	5	549 000
LAGUNA 1,9DCI DYNAMI	D	COM	5	314 000
LAGUNA 1,9DCI DYNAMI	D	STV	5	322 000
KANGOO 1,4 PRIVIL.SH	B	STV	5	179 900
KANGOO 1,4 PRI.BUS.S	B	STV	5	199 900
KANGOO 1,4 PRIVIL.TH	B	STV	5	179 900
KANGOO 1,4 PRI.BUS.T	B	STV	5	199 900
KANGOO 1,6 PRI.4W.TH	B	STV	5	243 000
KANGOO 1,6 PRI.4W.SH	B	STV	5	243 000
KANGOO 1,6 PR.BUS.TH	B	STV	5	249 900
KANGOO 1,6 PR.BUS.SH	B	STV	5	249 900
Metallic lakk:	Clio			3 000

	Scenic (standard på Business)	3 500
	Kangoo	4 000
	Laguna Privilege (standard på øvrige modeller)	4 100
Soltak, el.:	Clio Dynamique og Sport	5 900
	Megane Expression	5 900
	Scenic	8 900
	Laguna	6 100

På alle Business-modeller er bl.a. radio/CD-spiller, metallic lakk, klimaanlegg og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

Forkortelser: BUS/BUSI/BUSIN = Business, HIGH C = High Comfort, SPE.ED = Special Edition, KAMP = Kampanje

På Kangoo betyr TH = Toppengslet bakdør, SH = Sidehengslede bakdører.

### **ROLLSROYCE**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SILVER SERAPH	B	SED	4	2 958 900
PARK WARD	B	SED	4	3 442 600
CORNICHE	B	CAB	2	4 068 600

### **ROVER**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
25 1,4 3-DØRS	B	COM	3	174 900
25 1,4 5-DØRS	B	COM	5	179 900
45 1,6	B	SED	4	222 000
75 1,8 CLUB BUSINESS	B	SED	4	299 900
75 1,8 CONNOISSEUR B	B	SED	4	329 900
75 2,0 V6 CONNOISSE.	B	SED	4	391 900
75 2,5 V6 CONNOISSE.	B	SED	4	461 900
75 2,0 CDT CLUB	D	SED	4	349 900
75 2,0 CDT CONNOISSE	D	SED	4	369 900
75 1,8 CLUB	B	STV	5	324 900
75 2,0 V6 CONNOISSEU	B	STV	5	409 900
75 2,5 V6 CONNOISSEU	B	STV	5	481 900
75 2,0 CDT CLUB	D	STV	5	369 900
75 2,0 CDT CONNOISSE	D	STV	5	389 900

Metallic lakk:	25-serien	4 200
	45-serien	4 700
	75-serien (standard på Business) sedan / stasjonsvogn	
Soltak, el.:	25- og 45-serien	7 700
	75-serien (ikke på Business)	9 700
Klimaanlegg:	25-serien	10 000

På 75 Business er radio/spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

På 75-serien er radio/spiller inkludert i prisen.

### **S A A B**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
9-3 SE 2,0 T BUSINES	B	COM	5	299 900
9-3 SE 2,0 T BUSIN.A	B	COM	5	321 600
9-3 LINEAR 1,8 T	B	SED	4	335 000
9-3 LINEAR 1,8 TA	B	SED	4	353 900
9-3 LINEAR 2,0 T	B	SED	4	370 000
9-3 LINEAR 2,0 TA	B	SED	4	388 900
9-3 ARC 1,8 T	B	SED	4	359 500
9-3 ARC 1,8 TA	B	SED	4	378 400
9-3 ARC 2,0 T	B	SED	4	394 500
9-3 ARC 2,0 TA	B	SED	4	413 400
9-3 VECTOR 1,8 T	B	SED	4	364 500
9-3 VECTOR 1,8 TA	B	SED	4	383 400
9-3 VECTOR 2,0 T	B	SED	4	399 500
9-3 VECTOR 2,0 TA	B	SED	4	418 400
9-3 AERO 2,0 TS	B	SED	4	478 000
9-3 AERO 2,0 TSA	B	SED	4	496 900
9-3 LINEAR 2,2 TID	D	SED	4	335 000
9-3 ARC 2,2 TID	D	SED	4	359 500
9-3 VECTOR 2,2 TID	D	SED	4	364 500
9-3 CAB 2,0 T	B	CAB	2	398 500
9-3 CAB 2.0 T A	B	CAB	2	420 200
9-3 SE CAB 2,0 T	B	CAB	2	441 800

9-3 SE CAB 2,0 T A	B	CAB	2	463 500
9-3 AERO CAB 2,0 T	B	CAB	2	542 000
9-3 AERO CAB 2,0 T.A	B	CAB	2	563 700
9-5 SEDAN 2,0 T	B	SED	4	387 000
9-5 SEDAN 2,0 T A	B	SED	4	408 700
9-5 SEDAN 2,3 T	B	SED	4	425 600
9-5 SEDAN 2,3 TA	B	SED	4	447 300
9-5 ARC SEDAN 2,0 T	B	SED	4	387 000
9-5 ARC SEDAN 2,0 TA	B	SED	4	387 000
9-5 ARC SEDAN 2,3 T	B	SED	4	425 600
9-5 ARC SEDAN 2,3 TA	B	SED	4	425 600
9-5 ARC 3,0 V6 T	B	SED	4	555 500
9-5 VECTOR SED. 2,0T	B	SED	4	387 000
9-5 VECTOR SED.2,0TA	B	SED	4	387 000
9-5 VECTOR SED. 2,3T	B	SED	4	425 600
9-5 VECTOR SED.2,3TA	B	SED	4	425 600
9-5 VECTOR 3,0 V6 T	B	SED	4	555 500
9-5 AERO SEDAN 2,3 T	B	SED	4	622 500
9-5 AERO SEDAN 2,3TA	B	SED	4	644 200
9-5 SEDAN 2,2 TID	D	SED	4	369 000
9-5 ARC SEDAN 2,2TID	D	SED	4	369 000
9-5 VECTOR SE.2,2TID	D	SED	4	369 000
9-5 SEDAN 3,0 V6 TID	D	SED	4	502 500
9-5 ARC SED.3,0V6TID	D	SED	4	502 500
9-5 VECTOR S.3.V6TID	D	SED	4	502 500
9-5 ESTATE 2,0 T	B	STV	5	407 000
9-5 ESTATE 2,0 T A	B	STV	5	428 700
9-5 ESTATE 2,3 T	B	STV	5	445 600
9-5 ESTATE 2,3 T A	B	STV	5	467 300
9-5 ARC ESTATE 2,0 T	B	STV	5	407 000
9-5 ARC ESTATE 2,0TA	B	STV	5	407 000
9-5 ARC ESTATE 2,3 T	B	STV	5	445 600



9-5 ARC ESTATE 2,3TA	B	STV	5	445 600
9-5 ARC ESTAT.3,0V6T	B	STV	5	575 500
9-5 VECTOR EST.2,0T	B	STV	5	407 000
9-5 VECTOR EST.2,0TA	B	STV	5	407 000
9-5 VECTOR EST.2,3T	B	STV	5	445 600
9-5 VECTOR EST.2,3TA	B	STV	5	445 600
9-5 VECTOR EST.3,0V6	B	STV	5	575 500
9-5 AERO ESTATE 2,3T	B	STV	5	642 500
9-5 AERO ESTAT.2,3TA	B	STV	5	664 200
9-5 ESTATE 2,2 TID	D	STV	5	389 000
9-5 ARC ESTAT.2,2TID	D	STV	5	389 000
9-5 VECTOR ES.2,2TID	D	STV	5	389 000
9-5 ESTATE 3,0V6 TID	D	STV	5	522 500
9-5 ARC EST.3,0V6TID	D	STV	5	522 500
9-5 VECTOR E.3.V6TID	D	STV	5	522 500

Metallic lakk:	9-3 (standard på Business og Cab)	
	9-5	6 700
Soltak, el.:	9-5	12 100

Alle 9-3 og 9-5 modellene har radio/CD-spiller inkludert i prisen.

På 9-3 Business modellene er i tillegg 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

### **S E A T**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
IBIZA 1,2 64 STELLA	B	COM	3	144 900
IBIZA 1,2 64 SIGNO	B	COM	3	159 900
IBIZA 1,4 75 SPORT	B	COM	3	177 700
IBIZA 1,4 75 SIGNO A	B	COM	3	183 500
IBIZA 1,4 100 SPORT	B	COM	3	187 700
IBIZA 1,4 100 TOP SP	B	COM	3	191 200
IBIZA 1,4 TOP SP.BUS	B	COM	3	199 900
IBIZA 1,9 TDI 100 SP	D	COM	3	241 200
IBIZA 1,9 TDI 130 SP	D	COM	3	259 900
CORDOBA 1,4 STELLA	B	SED	4	159 900
CORDOBA 1,4 SOUL	B	SED	4	164 900

CORDOBA VARIO STELLA	B	STV	5	167 000
CORDOBA VARIO SOUL	B	STV	5	172 000
LEON 1,4 75 STELLA	B	COM	5	184 400
LEON 1,4 75 SIGNO	B	COM	5	189 000
LEON 1,6 105 STELLA	B	COM	5	199 900
LEON 1,6 105 BUSINES	B	COM	5	199 900
LEON 1,6 105 SIGNO	B	COM	5	215 200
LEON 1,6 105 SPORT	B	COM	5	220 200
LEON 1,8 125 SIGNO	B	COM	5	237 150
LEON 1,8 125 SIGNO A	B	COM	5	256 300
LEON 1,8 125 SPORT	B	COM	5	244 900
LEON 1,8 180 SPO.BUS	B	COM	5	299 900
LEON 1,8 180 SPORT 4	B	COM	5	324 900
LEON 2,8V6 204 CUPRA	B	COM	5	480 200
LEON 1,9TDI 90 STELLA	D	COM	5	232 100
LEON 1,9TDI 90 SIGNO	D	COM	5	237 100
LEON 1,9TDI 110 STELLA	D	COM	5	246 100
LEON 1,9TDI 110 SIGNO	D	COM	5	255 900
LEON 1,9TDI 110 SPORT	D	COM	5	262 900
LEON 1,9TDI 150CUPRA	D	COM	5	364 100
TOLEDO STELLA 1,6	B	SED	4	205 800
TOLEDO SIGNO 1,6	B	SED	4	218 800
TOLEDO SPORT 1,6	B	SED	4	223 800
TOLEDO SPORT 1,8 20V	B	SED	4	253 800
TOLEDO SIGNO 1,8 20V	B	SED	4	241 000
TOLEDO 1,8 20V BUSIN	B	SED	4	249 900
TOLEDO SIGNO 1,8 AUT	B	SED	4	261 900
TOLEDO V5 2,3	B	SED	4	342 300
TOLEDO STELLA 1,9TDI	D	SED	4	237 100
TOLEDO SPORT 1,9 TDI	D	SED	4	269 900
TOLEDO SIGNO 1,9 TDI	D	SED	4	264 900
ALHAMBRA 1,8T SPORT	B	FLE	5	433 600

ALHAMBRA 2,8V6 SPORT	B	FLE	5	593 200
ALHAMBRA 1,9TDI STEL	D	FLE	5	330 900
ALHAMBRA 1,9TDI STEL	D	FLE	5	359 900
ALHAMBRA 1,9TDI SPOR	D	FLE	5	389 500
Metallic lakk:	Ibiza, Cordoba (standard på Ibiza 1,4 16V 100hk Top Sport Business)			2 700
	Leon, Toledo (std. på Business) / Alhambra			
Soltak, el.:	Ibiza			6 800
	Cordoba			6 300
	Leon, Toledo			8 100
	Alhambra			9 650
Klimaanlegg:	Cordoba			4 900
Tillegg 5 dører:	Ibiza			

På Ibiza 1,4 16V 100hk Top Sport Business er også metallic lakk og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

På Business modellene (forkortet BUS) er metallic lakk, radio/CD-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## **S K O D A**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
FABIA CLASSIC 1,2 55	B	COM	5	139 000
FABIA CLASSIC 1,4 68	B	COM	5	148 560
FABIA COMFORT 1,2 55	B	COM	5	145 000
FABIA COMFORT 1,4 68	B	COM	5	154 610
FABIA COMFORT 1,4 75	B	COM	5	167 120
FABIA COMFO.1,4 75 A	B	COM	5	175 760
FABIA ELEGANC.1,4 68	B	COM	5	168 490
FABIA ELEGANC.1,4 75	B	COM	5	181 020
FABIA ELEGA.1,4 75 A	B	COM	5	192 640
FABIA ELEGAN.1,4 100	B	COM	5	187 140
FABIA ELEGAN.1,4 BUS	B	COM	5	198 840
FABIA ELEGANCE 1,9 D	D	COM	5	228 740
FABIA CLASSIC 1,4 68	B	STV	5	156 940
FABIA COMFORT 1,4 68	B	STV	5	162 520

FABIA COMFORT 1,4 75	B	STV	5	175 050
FABIA COMFO.1,4 75 A	B	STV	5	186 680
FABIA ELEGA.1,4 68	B	STV	5	176 430
FABIA ELEGANC.1,4 75	B	STV	5	188 950
FABIA ELEGA.1,4 75 A	B	STV	5	200 570
FABIA ELEGAN.1,4 100	B	STV	5	194 860
FABIA ELEGANCE 1,9 D	D	STV	5	236 680
OCTAVIA CLASSIC 1,4	B	COM	5	173 290
OCTAVIA AMBIENTE 1,4	B	COM	5	179 660
OCTAVIA AMBI.1,4 BUS	B	COM	5	195 060
OCTAVIA CLASSIC 1,6	B	COM	5	194 260
OCTAVIA CLAS.1,6 BUS	B	COM	5	199 900
OCTAVIA AMBIENTE 1,6	B	COM	5	200 640
OCTAVIA AMBIENT.1,6A	B	COM	5	215 540
OCTAVIA ELEGANCE 1,6	B	COM	5	212 730
OCTAVIA ELEGAN.1,6 A	B	COM	5	227 640
OCTAVIA ELEGAN.2,0 A	B	COM	5	259 780
OCTAVIA ELEGANC.1,8T	B	COM	5	269 110
OCTAVIA ELEGA.1,8T A	B	COM	5	285 020
OCTAVIA ELE.1,8T 4X4	B	COM	5	302 670
OCTAVIA L&K 1,8 TURB	B	COM	5	298 960
OCTAVIA L&K 1,8T 4X4	B	COM	5	327 280
OCTAVIA L&K 1,8 TU.A	B	COM	5	314 930
OCTAVIA AMBIE.1,9TDI	D	COM	5	224 850
OCTAVIA AMB.1,9TDI A	D	COM	5	240 620
OCTAVIA ELEGA.1,9TDI	D	COM	5	236 950
OCTAVIA E.1,9TDI BUS	D	COM	5	248 850
OCTAVIA ELE.1,9TDI A	D	COM	5	252 700
OCTAVIA ELEGA.1,9TDI	D	COM	5	252 910
OCTAVIA L&K 1,9 TDI	D	COM	5	282 950
OCTAVIA L&K 1,9TDIBU	D	COM	5	288 950
OCTAVIA CLASSIC 1,4	B	STV	5	180 710

OCTAVIA CLAS.1,4 BUS	B	STV	5	192 610
OCTAVIA CLASSIC 1,6	B	STV	5	201 670
OCTAVIA AMBIENTE 1,4	B	STV	5	187 940
OCTAVIA AMBIENTE 1,6	B	STV	5	208 400
OCTAVIA AMBIEN.1,6 A	B	STV	5	223 320
OCTAVIA ELEGANCE 1,6	B	STV	5	221 180
OCTAVIA ELEGAN.1,6 A	B	STV	5	236 080
OCTAVIA AMBIENTE 2,0	B	STV	5	241 830
OCTAVIA ELEGANCE 2,0	B	STV	5	254 300
OCTAVIA ELEG.4X4 2,0	B	STV	5	286 710
OCTAVIA ELEGAN.2,0 A	B	STV	5	269 970
OCTAVIA ELEGANC.1,8T	B	STV	5	277 200
OCTAVIA ELEGA.1,8T A	B	STV	5	292 690
OCTAVIA ELE.4X4 1,8T	B	STV	5	310 610
OCTAVIA L&K 1,8 T	B	STV	5	306 260
OCTAVIA L&K 1,8T BUS	B	STV	5	299 900
OCTAVIA L&K 1,8 TU.A	B	STV	5	320 540
OCTAVIA L&K 1,8T 4X4	B	STV	5	335 560
OCTAVIA RS 1,8T	B	STV	5	336 600
OCTAVIA AMBI.1,9 TDI	D	STV	5	232 640
OCTAVIA AM.1,9TDIBUS	D	STV	5	244 540
OCTAVIA ELEG.1,9 TDI	D	STV	5	244 920
OCTAVIA EL.1,9TDI BU	D	STV	5	249 900
OCTAVIA ELE.1,9TDI A	D	STV	5	260 860
OCTAVIA AMBI.4X4 TDI	D	STV	5	290 300
OCTAVIA ELEG.4X4 TDI	D	STV	5	294 230
OCTAVIA E.4X4TDI BUS	D	STV	5	299 900
OCTAVIA ELEG.1,9 TDI	D	STV	5	261 030
OCTAVIA L&K 1,9 TDI	D	STV	5	288 000
OCTAVIA L&K 1,9TDIBU	D	STV	5	294 000
SUPERB CLASSIC 2,0	B	SED	4	289 000
SUPERB COMFORT 2,0	B	SED	4	305 800

SUPERB COMFORT 1,8T	B	SED	4	326 500
SUPERB ELEGANCE 1,8T	B	SED	4	348 900
SUPERB ELEGANC.2,8V6	B	SED	4	499 900
SUPERB ELE.2,8V6 TIP	B	SED	4	525 500
SUPERB CLASSIC 1,9	D	SED	4	293 000
SUPERB COMFOR.1,9TDI	D	SED	4	323 300
SUPERB ELEGAN.1,9TDI	D	SED	4	345 700
SUPERB ELEGAN.2,5TDI	D	SED	4	472 700
SUPERB ELE.2,5TDI TI	D	SED	4	494 300

Metallic lakk:	Fabia / Octavia (standard på Business, RS og L&K-modellene)			
	Superb			3 900
Soltak, el.:	Fabia / Octavia (standard på Octavia L&K-modellene).			
	Superb			7 500
Klimaanlegg:	Fabia			8 900

På Octavia 4x4 modellene og L&K-modellene er radio/CD-spiller inkludert i prisen.

På Business-modellene (merket BU/BUS) er metallic lakk, radio/CD-spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

### **S S A N G Y O N G**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MUSSO E-23	B	STV	5	465 700
MUSSO E-32	B	STV	5	Foresp.
MUSSO 602 TDI	D	STV	5	474 700
REXTON RX 230	B	STV	5	499 900
REXTON RX 320	B	STV	5	679 500
REXTON RX 290	D	STV	5	537 700
Metallic lakk:	Musso (std. på Rexton)			4 050
El. soltak:	Musso			9 200
	Rexton			5 000
Klimaanlegg:	Musso			

### **S U B A R U**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
-------------	-----------	-----------	---------	---------------

JUSTY 1,3 GX 3-DØRS	B	COM	3	157 900
JUSTY 1,3 GX 5-DØRS	B	COM	5	165 900
IMPREZA 1,6 TS ARTIC	B	SED	4	219 900
IMPREZA 1,6 TS EL	B	SED	4	234 900
IMPREZA 1,6TS EL AT	B	SED	4	239 900
IMPREZA 1,6TS ELA BU	B	SED	4	244 900
IMPREZA 2,0 GX AG	B	SED	4	269 900
IMPREZA 2,0 GX AG AT	B	SED	4	274 900
IMPREZA 2,0 WRX	B	SED	4	429 900
IMPREZA 2,0 WRX STI	B	SED	4	555 000
IMPREZA 1,6TS ARTIC	B	STV	5	224 900
IMPREZA 1,6 TS ML	B	STV	5	239 900
IMPREZA 1,6TS ML BUS	B	STV	5	244 900
IMPREZA 1,6TS ML AT	B	STV	5	244 900
IMPREZA 1,6TSMLA BUS	B	STV	5	249 900
IMPREZA 2,0 GX LG	B	STV	5	274 900
IMPREZA 2,0 GX LG AT	B	STV	5	279 900
IMPREZA 2,0 WRX	B	STV	5	434 900
LEGACY 2,0 GL PS	B	SED	4	287 900
LEGACY 2,0 GL JQ	B	SED	4	313 900
LEGACY 2,0 GL JQ AT	B	SED	4	325 900
LEGACY 2,5 GX AT	B	SED	4	452 900
LEGACY 2,0 GL PS	B	STV	5	299 900
LEGACY 2,0 GL PS BUS	B	STV	5	299 900
LEGACY 2,0 GL JQ	B	STV	5	325 900
LEGACY 2,0 GL JQ AT	B	STV	5	337 900
OUTBACK 2,5 AT-V DC	B	STV	5	469 900
OUTBACK H6-3,0 ATVDC	B	STV	5	629 900
FORESTER 2,0X 61	B	STV	5	293 900
FOREST.2,0XWM/61BUSI	B	STV	5	299 900
FORES.2,0XATWM/61BUS	B	STV	5	299 900
FORESTER 2,0X AT 61	B	STV	5	305 900





Metallic lakk:	Alle modeller, (unntatt Grand Vitara XL-7 modellene), standard på Business	3 000
	Grand Vitara XL-7 modellene	4 000

Automatgir, tillegg: Ignis / Grand Vitara

På Grand Vitara 2,0 SE og 2,5 V6 SE er klimaanlegg og 4 helårsdekk inkludert i prisen.

Forkortelser: PL = Pluss, Plus B = Plus Business

På Baleno 1,6 GLX Plus Business er 4 komplette vinterhjul og radio/CD-spiller inkludert i prisen.

På Liana Business er 4 komplette vinterhjul, radio/CD-spiller og metallic lakk inkludert i prisen.

På Grand Vitara Business er helårsdekk, radio/CD-spiller og metallic lakk inkludert i prisen.

### **THINK**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
CITY	E	COM	3	162 000

### **TOYOTA**

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
YARIS 1,0 VEGA	B	COM	3	135 700
YARIS 1,0 TERRA	B	COM	3	145 800
YARIS 1,0 TERRA AU.C	B	COM	3	151 200
YARIS 1,0 SOL	B	COM	3	156 100
YARIS 1,0 SOL AU.C	B	COM	3	159 900
YARIS 1,3 SOL	B	COM	3	168 900
YARIS 1,3 SOL AUT	B	COM	3	179 400
YARIS 1,5 T-SPORT	B	COM	3	194 500
YARIS 1,0 TERRA	B	COM	5	150 000
YARIS 1,0 TERRA AU C	B	COM	5	155 300
YARIS 1,0 SOL	B	COM	5	160 300
YARIS 1,0 SOL AU.C	B	COM	5	165 600
YARIS 1,3 SOL	B	COM	5	172 900
YARIS 1,3 SOL AUT.	B	COM	5	183 000
YARIS 1,5 T-SPORT	B	COM	5	198 500
YARIS VERSO 1,3 LUNA	B	FLE	5	183 800
YARIS VERSO 1,3 SOL	B	FLE	5	188 700

YARIS VERSO 1,3LUN.A	B	FLE	5	194 000
YARIS VERSO 1,3SOL A	B	FLE	5	199 000
YARIS VERSO 1,5 SOL	B	FLE	5	205 400
COROLLA 1,4 TERRA	B	COM	3	193 000
COROLLA 1,4 SOL	B	COM	3	205 000
COROLLA 1,6 TERRA	B	COM	3	205 000
COROLLA 1,6 TERRA A	B	COM	3	216 000
COROLLA 1,6 SOL	B	COM	3	217 000
COROLLA 1,6 SOL A	B	COM	3	228 000
COROLLA 1,8 T SPORT	B	COM	3	322 700
COROLLA 2,0D-4D SOL	D	COM	3	247 000
COROLLA 2,0D-4D TERR	D	COM	3	235 000
COROLLA 2,0D-4D SOL	D	COM	3	269 000
COROLLA 1,4 TERRA	B	COM	5	196 000
COROLLA 1,4 SOL	B	COM	5	208 000
COROLLA 1,6 SOL	B	COM	5	220 000
COROLLA 1,6 SOL A	B	COM	5	231 000
COROLLA 1,6SOL SP.BU	B	COM	5	237 000
COROLLA 1,6SOL EL.BU	B	COM	5	237 000
COROLLA 1,8 T SPORT	B	COM	5	325 700
COROLLA 1,6 TERRA	B	COM	5	208 000
COROLLA 1,6 TERRA A	B	COM	5	219 000
COROLLA 2,0D-4D SOL	D	COM	5	272 000
COROLLA 2,0D-4D TERR	D	COM	5	238 000
COROLLA 2,0D-4D BUSI	D	COM	5	243 800
COROLLA 2,0D-4D SOL	D	COM	5	250 000
COROLLA 1,4 TERRA	B	STV	5	204 000
COROLLA 1,4 SOL	B	STV	5	216 000
COROLLA 1,6 SOL	B	STV	5	228 000
COROLLA 1,6 SOL A	B	STV	5	239 000
COROLLA 1,6SOL EL.BU	B	STV	5	245 000
COROLLA 1,6 TERRA	B	STV	5	216 000

COROLLA 1,6 TERRA A	B	STV	5	227 000
COROLLA 2,0D-4D SOL	D	STV	5	258 000
COROLLA 2,0D-4D TERR	D	STV	5	246 000
COROLLA 2,0D-4D BUSI	D	STV	5	246 800
COROLLA VERSO 1,6TER	B	FLE	5	243 000
COROLLA VERSO 1,6BUS	B	FLE	5	244 900
COROLLA VERSO 1,6SOL	B	FLE	5	255 000
COROLLA VERSO 1,8SEB	B	FLE	5	291 000
COROLLA VERSO 1,8SOL	B	FLE	5	274 000
COROLLA VERSO 1,8A S	B	FLE	5	285 000
COROLLA VERSO 1,8TER	B	FLE	5	262 000
COROLLA VERSO 1,8A T	B	FLE	5	273 000
COROLLA VERSO 2,0D-4	D	FLE	5	285 000
COROLLA VERSO 2,0D-4	D	FLE	5	273 000
PRIUS 1,5 HYBRID SYS	B	SED	4	270 900
AVENSIS 1,6 TERRA BU	B	COM	5	244 400
AVENSIS 1,8 TERRA	B	COM	5	273 800
AVENSIS 1,8 TERRA AT	B	COM	5	285 200
AVENSIS 1,8 SOL	B	COM	5	290 100
AVENSIS 2,0 D4 SOL	B	COM	5	318 500
AVENSIS 2,0D4 SOL AT	B	COM	5	330 200
AVENSIS 1,6 TERRA BU	B	SED	4	241 900
AVENSIS 1,8 TERRA	B	SED	4	270 200
AVENSIS 1,8 TERRA AT	B	SED	4	281 700
AVENSIS 1,8 SOL	B	SED	4	286 500
AVENSIS 1,8 SOL AT	B	SED	4	297 200
AVENSIS 2,0 D4 SOL	B	SED	4	315 000
AVENSIS 2,0D4 SOL AT	B	SED	4	326 600
AVENSIS D4-D TERRA	D	SED	4	301 000
AVENSIS 1,6 TERRA BU	B	STV	5	246 800
AVENSIS 1,8 TERRA	B	STV	5	277 200
AVENSIS 1,8 TERRA AT	B	STV	5	288 800

AVENSIS 1,8 SOL BUSI	B	STV	5	292 500
AVENSIS 1,8 SOL AT	B	STV	5	304 400
AVENSIS 2,0 D4 SOL	B	STV	5	322 300
AVENSIS 2,0D4 SOL AT	B	STV	5	333 800
AVENSIS D4-D TERRA	D	STV	5	309 500
CAMRY 2,4	B	SED	4	372 000
CAMRY 2,4 AUT	B	SED	4	388 000
CAMRY 3,0 V6 AUT	B	SED	4	534 000
MR2	B	CAB	2	306 800
MR2 SMT	B	CAB	2	325 500
MR2 M/HARDTOP	B	CAB	2	324 300
MR2 SMT HARDTOP	B	CAB	2	343 000
CELICA 1,8	B	CUP	3	323 600
CELICA 1,8 SPORT	B	CUP	3	402 000
RAV4 3-D 1,8 2WD	B	STV	3	265 000
RAV4 3-D 2,0 4WD	B	STV	3	289 800
RAV4 3-D 2,0 4WD AUT	B	STV	3	301 400
RAV4 5-D 1,8 2WD	B	STV	5	276 500
RAV4 5-D 2,0 4WD	B	STV	5	309 200
RAV4 5-D 2,0 4WD AUT	B	STV	5	320 300
RAV4 SPORT	B	STV	5	354 000
RAV4 SPORT AUT	B	STV	5	365 100
RAV4 D-4D 4WD	D	STV	5	309 200
RAV4 D-4D 4WD SPORT	D	STV	5	354 000
PREVIA 6-SETER MAN.	B	FLE	5	486 900
PREVIA 6-SETER AUT.	B	FLE	5	500 200
PREVIA 7-SETER MAN.	B	FLE	5	472 900
PREVIA 7-SETER AUT.	B	FLE	5	486 200
PREVIA 8-SETER MAN.	B	FLE	5	468 600
PREVIA 8-SETER AUT.	B	FLE	5	481 900
PREVIA 6-SETER D-4D	D	FLE	5	475 900
PREVIA 7-SETER D-4D	D	FLE	5	461 900

PREVIA 8-SETER D-4D	D	FLE	5	457 600
LAND CRUISER LC 90	D	FLE	5	596 800
LAND CRUISER LC 90 VX A	D	FLE	5	670 500
LAND CRUISER MAN.	D	FLE	5	632 500
LAND CRUISER VX AUT	D	FLE	5	679 800
LAND CRUISER GX AUT	D	FLE	5	761 500
Metallic lakk:	Alle modeller (unntatt Land Cruiser) Standard på Prius		Land Cruiser	3 600
Soltak, manuell:	Yaris combi coupe / Yaris Verso			
Soltak, el.:	Corolla / Avensis, Celica			
	Corolla Verso			13 100
	Camry			9 700
	RAV4 / Previa (doble)			
	Landcruiser 90			16 300

På Business Line (forkortet BU/BUS) er 4 kompl. vinterhjul inkl. i prisen.

Radio/CD-spiller er inkludert i prisen på RAV4, Yaris/Yaris Verso, Corolla, Prius, Avensis samt Previa modellene.

På Corolla Sport Business er aluminiumsfelger, 4 komplette vinterhjul, lakkert spoiler, alu. pedaler, krom eksoshale inkl. i prisen. På Corolla Elegance Business er aluminiumsfelger, 4 komplette vinterhjul, lakkert spoiler, kromlist og dørterskeldekor inkludert i prisen.

Forkortelser: SP.BU. = Sport Business, EL.BU. = Elegance Business. Corolla Verso 1,8 SEB = 1,8 Sol Elegance Business.

## VOLKSWAGEN

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
POLO FIRSTLIN.1,2 55	B	COM	3	138 170
POLO TRENDLIN.1,2 65	B	COM	3	163 760
POLO TRENDLIN.1,4 75	B	COM	3	171 840
POLO TRENDLI.1,4 75A	B	COM	3	184 420
POLO TRENDLI.1,4 100	B	COM	3	191 300
POLO COMFORTL.1,2 65	B	COM	3	163 750
POLO COMFORTL.1,4 75	B	COM	3	172 430
POLO COMFORT.1,4 75A	B	COM	3	184 990
POLO COMFORT.1,4 100	B	COM	3	191 880
POLO HIGHLINE 1,2 65	B	COM	3	178 690
POLO HIGHLINE 1,4 75	B	COM	3	188 460

POLO HIGHLIN.1,4 75A	B	COM	3	199 950
POLO HIGHLIN.1,4 100	B	COM	3	206 820
POLO TRENDLI.1,4 TDI	D	COM	3	189 100
POLO TRENDLI.1,9 TDI	D	COM	3	220 760
POLO COMFORT.1,4 TDI	D	COM	3	189 680
POLO COMFORT.1,9 TDI	D	COM	3	221 620
POLO HIGHLIN.1,4 TDI	D	COM	3	204 630
POLO HIGHLIN.1,9 TDI	D	COM	3	236 320
POLO FIRSTLIN.1,2 55	B	COM	5	141 590
POLO TRENDLIN.1,2 65	B	COM	5	167 160
POLO TRENDLIN.1,4 75	B	COM	5	175 230
POLO TRENDLI.1,4 75A	B	COM	5	187 820
POLO TRENDLI.1,4 100	B	COM	5	194 700
POLO COMFORTL.1,2 65	B	COM	5	167 150
POLO COMFORTL.1,4 75	B	COM	5	175 820
POLO COMFORT.1,4 75A	B	COM	5	188 410
POLO COMFORT.1,4 100	B	COM	5	195 270
POLO HIGHLINE 1,2 65	B	COM	5	182 110
POLO HIGHLINE 1,4 75	B	COM	5	191 870
POLO HIGHLIN.1,4 75A	B	COM	5	203 350
POLO HIGHLIN.1,4 100	B	COM	5	210 230
POLO TRENDLI.1,4 TDI	D	COM	5	192 500
POLO TRENLI.1,9 TDI	D	COM	5	224 170
POLO COMFORT.1,4 TDI	D	COM	5	193 090
POLO COMFORT.1,9 TDI	D	COM	5	225 050
POLO HIGHLIN.1,4 TDI	D	COM	5	208 050
POLO HIGHLIN.1,9 TDI	D	COM	5	239 700
GOLF 1,4 SPECIAL 16V	B	COM	3	191 720
GOLF 1,4 SPECIAL BUS	B	COM	3	199 900
GOLF 1,4 SPECIAL 16V	B	COM	5	195 680
GOLF 1,6 SPORT	B	COM	3	219 160
GOLF 1,6 SPORT	B	COM	5	223 990

GOLF 1,4 EDITION 16V	B	COM	3	197 850
GOLF 1,4 EDITION 16V	B	COM	5	201 830
GOLF 1,6 EDITION	B	COM	3	216 270
GOLF 1,6 EDITION AUT	B	COM	3	225 620
GOLF 1,6 EDITION	B	COM	5	221 120
GOLF 1,6 EDITION AUT	B	COM	5	231 020
GOLF 1,6 EXCLUSIVE	B	COM	3	231 610
GOLF 1,6 EXCLUSIVE A	B	COM	3	240 970
GOLF 1,6 EXCLUSIVE	B	COM	5	237 470
GOLF 1,6 EXCLUSIVE A	B	COM	5	247 380
GOLF 2,0 EXCLUSIV.4M	B	COM	3	295 600
GOLF 2,0 EXCLUSIV.4M	B	COM	5	302 160
GOLF 1,8 GTI 20V TUR	B	COM	3	339 840
GOLF 1,8 GTI 20V TUR	B	COM	5	346 410
GOLF 2,8 V6 4MOTION	B	COM	3	495 820
GOLF 2,8 V6 4MOTION	B	COM	5	505 540
GOLF 1,4 SPECIAL	B	STV	5	205 780
GOLF 1,4 EDITION	B	STV	5	211 660
GOLF 1,6 BUSINESS	B	STV	5	199 900
GOLF 1,6 EDITION	B	STV	5	231 650
GOLF 1,6 EDITION AUT	B	STV	5	241 570
GOLF 1,6 EXCLUSIVE	B	STV	5	247 790
GOLF 1,9 SPOR.TDI100	D	COM	3	252 460
GOLF 1,9 SPOR.TDI100	D	COM	5	258 000
GOLF 1,9 SPORT TDI4M	D	COM	3	278 610
GOLF 1,9 SPORT TDITI	D	COM	3	269 480
GOLF 1,9 SPORT TDI4M	D	COM	5	284 170
GOLF 1,9 SPORT TDITI	D	COM	5	275 060
GOLF 1,9 EDIT.TDI100	D	COM	3	248 700
GOLF 1,9 EDIT.TDI100	D	COM	5	254 250
GOLF 1,9 EDIT.TDI 4M	D	COM	3	274 880
GOLF 1,9 EDIT.TDI TI	D	COM	3	265 760

GOLF 1,9 EDIT.TDI 4M	D	COM	5	264 250
GOLF 1,9 EDIT.TDI TI	D	COM	5	271 300
GOLF 1,9 EXCL.TDI100	D	COM	3	264 870
GOLF 1,9 EXCL.TDI130	D	COM	3	293 190
GOLF 1,9 EXCL.TDI100	D	COM	5	271 440
GOLF 1,9 EXCL.TDI130	D	COM	5	299 770
GOLF 1,9 EXCL.TDI150	D	COM	3	320 180
GOLF 1,9 EXCL.TDI150	D	COM	5	326 780
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	COM	3	315 860
GOLF 1,9 EXCL.TDI TI	D	COM	3	306 480
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	COM	5	322 440
GOLF 1,9 EXCL.TDI TI	D	COM	5	313 060
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	COM	3	342 840
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	COM	5	351 870
GOLF 1,9 EDIT.TDI100	D	STV	5	264 730
GOLF 1,9 EDIT.TDI 4M	D	STV	5	274 730
GOLF 1,9ED.TDI4M BUS	D	STV	5	299 900
GOLF 1,9 EDIT.TDI TI	D	STV	5	282 640
GOLF 1,9 EXCL.TDI100	D	STV	5	280 830
GOLF 1,9 EXCL.TDI130	D	STV	5	309 000
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	STV	5	308 800
GOLF 1,9 EXCL.TDI 4M	D	STV	5	333 730
GOLF 1,9 EXCL.TDI TI	D	STV	5	298 760
GOLF 1,9 EXCL.TDI TI	D	STV	5	322 750
BORA 1,6 SPORT	B	SED	4	235 760
BORA 1,6 SPORT BUSIN	B	SED	4	249 900
BORA 1,6 SPORT AUT	B	SED	4	245 470
BORA 1,6 EXCLUSIVE	B	SED	4	248 090
BORA 1,8T EXCLUSIVE	B	SED	4	343 090
BORA 2,8 V6 4MOTION	B	SED	4	509 830
BORA 1,9 SPORT TDI	D	SED	4	268 270
BORA 1,9 SPOR.TDI TI	D	SED	4	286 060



BORA 1,9 EXCLUSI.TDI	D	SED	4	280 620
BORA 1,9 EXCL.TDI TI	D	SED	4	298 380
BORA 1,9 EXCL.TDI130	D	SED	4	309 510
BORA 1,9 EXCL.TDI 4M	D	SED	4	332 880
BORA 1,9 EXCL.TDI TI	D	SED	4	323 570
BORA 1,9 EXCL.TDI150	D	SED	4	336 090
BORA 1,9 EXCL.TDI 4M	D	SED	4	362 010
NEW BEETLE 1,4	B	COM	3	197 170
NEW BEETLE 1,4 BUSIN	B	COM	3	199 900
NEW BEETLE 1,6	B	COM	3	217 700
NEW BEETLE 1,8 T HIG	B	COM	3	299 260
NEW BEETLE 1,9 TDI H	D	COM	3	253 010
PASSAT FIRSTLINE 1,6	B	SED	4	242 200
PASSAT FIRSL.1,6 BUS	B	SED	4	249 900
PASSAT FIRSTL.2,0	B	SED	4	285 460
PASSAT FIRST.1,9 TDI	D	SED	4	280 840
PASSAT FIRS.1,9 TDIA	D	SED	4	293 820
PASSAT FI.1,9TDIA BU	D	SED	4	299 900
PASSAT COMFORTLI.1,6	B	SED	4	250 160
PASSAT COMFORTLI.2,0	B	SED	4	294 270
PASSAT COMFORTLI.1,8	B	SED	4	308 940
PASSAT COMFO.1,8 TIP	B	SED	4	331 380
PASSAT COMFOR.2,3 4M	B	SED	4	411 030
PASSAT COMFOR.2,8 4M	B	SED	4	489 630
PASSAT COM.2,8 4M TI	B	SED	4	518 210
PASSAT COMFO.1,9 TDI	D	SED	4	288 780
PASSAT COMF.1,9 TDIA	D	SED	4	301 800
PASSAT COM.1,9 TDI5G	D	SED	4	305 050
PASSAT COM.1,9 TDI6G	D	SED	4	310 520
PASSAT COM.1,9TDI TI	D	SED	4	330 360
PASSAT CO.1,9TDI4M6G	D	SED	4	341 260
PASSAT CO.2,5TDI4MTI	D	SED	4	490 480

PASSAT TRENDLINE 1,6	B	SED	4	252 630
PASSAT TRENDLINE 2,0	B	SED	4	296 710
PASSAT TRENDLINE 1,8	B	SED	4	311 430
PASSAT TREND.1,8 TIP	B	SED	4	333 830
PASSAT TRENDL.2,3 4M	B	SED	4	413 490
PASSAT TRENDL.2,8 4M	B	SED	4	492 040
PASSAT TREND.2,8 4MT	B	SED	4	520 660
PASSAT TREND.1,9 TDI	D	SED	4	291 220
PASSAT TRE.1,9TDI BU	D	SED	4	299 900
PASSAT TREN.1,9 TDIA	D	SED	4	304 250
PASSAT TREN.1,9TDI6G	D	SED	4	313 000
PASSAT TREN.1,9TDITI	D	SED	4	332 810
PASSAT TRE.1,9TDI4M6	D	SED	4	343 730
PASSAT TRE.2,5TDI4MT	D	SED	4	492 920
PASSAT HIGHLINE 2,0	B	SED	4	305 980
PASSAT HIGHLINE 1,8	B	SED	4	320 650
PASSAT HIGHL.1,8 TIP	B	SED	4	343 060
PASSAT HIGHLI.2,3 4M	B	SED	4	422 710
PASSAT HIGHLI.2,8 4M	B	SED	4	501 360
PASSAT HIG.2,8 4MTIP	B	SED	4	529 890
PASSAT HIGHLI.1,9TDI	D	SED	4	300 480
PASSAT HIGH.1,9 TDIA	D	SED	4	313 500
PASSAT HIGH.1,9TDI6G	D	SED	4	322 210
PASSAT HIG.1,9TDITIP	D	SED	4	342 070
PASSAT HI.1,9TDI4M6G	D	SED	4	352 930
PASSAT HI.2,5TDI4MTI	D	SED	4	502 120
PASSAT FIRSTLINE 1,6	B	STV	5	253 330
PASSAT FIRST.1,6 BUS	B	STV	5	249 990
PASSAT FIRSTLINE 2,0	B	STV	5	297 440
PASSAT FIRST.1,9 TDI	D	STV	5	295 420
PASSAT FI.1,9TDI BUS	D	STV	5	299 900
PASSAT FIRS.1,9 TDIA	D	STV	5	309 390

PASSAT COMFORTLI.1,6	B	STV	5	261 440
PASSAT COMFORTLI.2,0	B	STV	5	305 390
PASSAT COMFORTLI.1,8	B	STV	5	320 310
PASSAT COMF.1,8 TIPT	B	STV	5	346 790
PASSAT COMFOR.2,3 4M	B	STV	5	427 380
PASSAT COMFOR.2,8 4M	B	STV	5	508 550
PASSAT COMF.2,8 4M T	B	STV	5	537 470
PASSAT COMFO.1,9 TDI	D	STV	5	303 390
PASSAT COMF.1,9 TDIA	D	STV	5	317 340
PASSAT COM.1,9TDI 5G	D	STV	5	322 180
PASSAT COM.1,9TDI 6G	D	STV	5	324 830
PASSAT COM.1,9 TDI T	D	STV	5	344 510
PASSAT CO.1,9TDI4M6G	D	STV	5	356 520
PASSAT CO.2,5TDI 4MT	D	STV	5	508 780
PASSAT TRENDLINE 1,6	B	STV	5	263 930
PASSAT TRENDLINE 2,0	B	STV	5	307 850
PASSAT TRENDLINE 1,8	B	STV	5	322 770
PASSAT TRENDL.1,8TIP	B	STV	5	349 200
PASSAT TRENDL.2,3 4M	B	STV	5	429 850
PASSAT TRENDL.2,8 4M	B	STV	5	510 950
PASSAT TREN.2,84MTIP	B	STV	5	539 940
PASSAT TREND.1,9 TDI	D	STV	5	305 850
PASSAT TRE.1,9TDI BU	D	STV	5	299 900
PASSAT TREN.1,9 TDIA	D	STV	5	319 790
PASSAT TREN.1,9TDI6G	D	STV	5	327 280
PASSAT TREND.1,9TDIT	D	STV	5	346 940
PASSAT TRE.1,9TDI4M6	D	STV	5	358 990
PASSAT TRE.2,5TDI4MT	D	STV	5	511 230
PASSAT HIGHLINE 2,0	B	STV	5	318 420
PASSAT HIGHLINE 1,8	B	STV	5	333 340
PASSAT HIGHL.1,8 TIP	B	STV	5	359 790
PASSAT HIGHLI.2,3 4M	B	STV	5	440 440

PASSAT HIGHLI.2,8 4M	B	STV	5	520 230
PASSAT HIGH.2,84MTIP	B	STV	5	549 190
PASSAT HIGHLI.1,9TDI	D	STV	5	316 380
PASSAT HIGHL.1,9TDIA	D	STV	5	330 350
PASSAT HIGH.1,9TDI6G	D	STV	5	337 830
PASSAT HIG.1,9TDITIP	D	STV	5	357 510
PASSAT HI.1,9TDI4M6G	D	STV	5	369 530
PASSAT HI.2,5TDI4MTI	D	STV	5	520 480
SHARAN FIRSTLINE 2,0	B	FLE	5	357 570
SHARAN FIRSTL.2,0TIP	B	FLE	5	369 930
SHARAN FAMILY 2,0	B	FLE	5	367 240
SHARAN FAMILY 2,0TIP	B	FLE	5	379 650
SHARAN FAM.1,8 TURBO	B	FLE	5	396 850
SHARAN FAM.1,8TUR.TI	B	FLE	5	414 440
SHARAN COMFORTLI.2,0	B	FLE	5	366 480
SHARAN COMFOR.2,0TIP	B	FLE	5	378 810
SHARAN TREND.1,8 TUR	B	FLE	5	410 280
SHARAN TRE.1,8 TUR.A	B	FLE	5	427 890
SHARAN HIGHLI.2,8 V6	B	FLE	5	614 160
SHARAN HIGH.2,8V6 TI	B	FLE	5	637 850
SHARAN HIGH.2,8V6 4M	B	FLE	5	653 630
SHARAN FIRST.1,9 TDI	D	FLE	5	348 870
SHARAN FIRST.1,9 TDI	D	FLE	5	369 370
SHARAN FIRS.1,9 TDIA	D	FLE	5	386 360
SHARAN FIRS.4MOT.TDI	D	FLE	5	416 050
SHARAN FAMILY 1,9TDI	D	FLE	5	358 600
SHARAN FAMILY 1,9TDI	D	FLE	5	379 070
SHARAN FAM.1,9TDI TI	D	FLE	5	396 040
SHARAN FAM.1,9TDI 4M	D	FLE	5	420 130
SHARAN COMFO.1,9 TDI	D	FLE	5	378 230
SHARAN COMF.1,9 TDIA	D	FLE	5	395 260
SHARAN COMF.4MOT.TDI	D	FLE	5	423 050

SHARAN TRENDL.1,9TDI	D	FLE	5	392 470
SHARAN TRE.1,9TDI TI	D	FLE	5	409 490
SHARAN TRE.1,9TDI 4M	D	FLE	5	437 260
SHARAN HIGHLI.1,9TDI	D	FLE	5	429 170
SHARAN HIG.1,9TDI TI	D	FLE	5	446 220
SHARAN HIG.1,9TDI 4M	D	FLE	5	474 010
Metallic lakk:	Polo, New Beetle			2 900
	Golf, Bora			2 700
	Passat / Sharan			
Soltak, el.:	Polo			6 900
	Golf, Bora			7 100
	New Beetle			7 200
	Passat / Sharan			

Passat Trendline har i tillegg til Comfortline; sportsseter, lærtrukket sportsratt / girspak / håndbrems, og aluminiumsdekor på instrumentpanel og dører.

Passat Highline har i tillegg til Comfortline; sportsseter i skinn, lærtrukket sportsratt / girspak / håndbrems, og alu.dekor/nøttetre på instrumentpanel/dører, stoffmatter og lakkerte/crom støtlist.

På Business-modellene (forkortet BUS) er radio/CD-spiller, 4 komplette vinterhjul og evt. metallic lakk inkludert i prisen.

## V O L V O

Personbiler	Drivstoff	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
S40 1,6	B	SED	4	221 900
S40 1,6 BUSINESS	B	SED	4	229 900
S40 1,6 BUSINE.SPORT	B	SED	4	249 800
S40 1,8	B	SED	4	247 900
S40 1,8 AUT	B	SED	4	263 900
S40 1,8 SPORT BUSINE	B	SED	4	279 900
S40 1,8 TREND BUSINE	B	SED	4	279 900
S40 2,0	B	SED	4	278 900
S40 2,0 AUT	B	SED	4	294 900
S40 2,0 T	B	SED	4	297 900
S40 2,0 T AUT	B	SED	4	313 900

S40 2,0 T SPORT BUSI	B	SED	4	329 900
S40 T4	B	SED	4	377 900
S40 T4 AUT	B	SED	4	393 900
S40 1,9 D 102HK	D	SED	4	261 900
S40 1,9 D 102HK BUSI	D	SED	4	279 900
S40 1,9 D 115HK	D	SED	4	273 900
V40 1,6	B	STV	5	221 900
V40 1,6 BUSINESS	B	STV	5	229 900
V40 1,6 BUSINE.SPORT	B	STV	5	249 800
V40 1,8	B	STV	5	247 900
V40 1,8 AUT	B	STV	5	263 900
V40 1,8 SPORT BUSINE	B	STV	5	279 900
V40 1,8 TREND BUSINE	B	STV	5	279 900
V40 2,0	B	STV	5	278 900
V40 2,0 AUT	B	STV	5	294 900
V40 2,0 T	B	STV	5	297 900
V40 2,0 T AUT	B	STV	5	313 900
V40 2,0 T SPORT BUSI	B	STV	5	329 900
V40 T4	B	STV	5	377 900
V40 T4 AUT	B	STV	5	393 900
V40 1,9 D 102HK	D	STV	5	261 900
V40 1,9 D 102 HK BUS	D	STV	5	279 900
V40 1,9 D 115HK	D	STV	5	273 900
S60 2,4 S	B	SED	4	364 900
S60 2,4 S AUT	B	SED	4	385 400
S60 2,0 T	B	SED	4	379 900
S60 2,0 T AUT	B	SED	4	400 400
S60 2,4 T	B	SED	4	459 900
S60 2,4 T AUT	B	SED	4	480 400
S60 2,5 T AWD	B	SED	4	504 900
S60 2,5 T AWD AUT.	B	SED	4	525 400
S60 T5	B	SED	4	547 900

S60 T5 AUT	B	SED	4	568 400
S60 BI-FUEL LPG	B	SED	4	404 900
S60 BI-FUEL LPG AUT	B	SED	4	425 400
S60 2,4 D	D	SED	4	393 900
S60 2,4 D AUT	D	SED	4	414 400
S60 D5	D	SED	4	424 900
S60 D5 AUT	D	SED	4	445 400
V70 2,4 S	B	STV	5	416 900
V70 2,4 S AUT	B	STV	5	437 400
V70 2,0 T	B	STV	5	431 900
V70 2,0 T AUT	B	STV	5	452 400
V70 2,0 T JUBILEUM	B	STV	5	437 175
V70 2,0 T AUT JUBILE	B	STV	5	457 675
V70 2,4 T	B	STV	5	514 900
V70 2,4 T AUT	B	STV	5	535 400
V70 2,3 T5	B	STV	5	615 900
V70 2,3 T5 AUT	B	STV	5	636 400
V70 2,5 T AWD	B	STV	5	539 900
V70 2,5 T AWD AUT	B	STV	5	560 400
V70 2,4 D	D	STV	5	442 900
V70 2,4 D AUT	D	STV	5	463 400
V70 D5	D	STV	5	477 900
V70 D5 AUT	D	STV	5	498 400
V70 D5 AWD AUT	D	STV	5	525 900
V70 BI-FUEL LPG	B	STV	5	450 900
V70 BI-FUEL LPG AUT	B	STV	5	471 400
XC70	B	STV	5	579 900
XC70 AUT.	B	STV	5	600 400
XC70 D5 AWD AUT.	D	STV	5	572 500
C70 2,0 T CABRIOLET	B	CAB	2	565 500
C70 2,0 T AUT CABRIO	B	CAB	2	586 000
C70 2,4 T CABRIOLET	B	CAB	2	639 500

C70 2,4 T AUT CABRIO	B	CAB	2	660 000
S80 2,4 S	B	SED	4	441 900
S80 2,4 S AUT	B	SED	4	462 400
S80 2,0 T	B	SED	4	464 900
S80 2,0 T AUT	B	SED	4	485 400
S80 2,4 T	B	SED	4	535 900
S80 2,4 T AUT	B	SED	4	556 400
S80 2,9 T6 AUT	B	SED	4	763 900
S80 2,4 D	D	SED	4	475 900
S80 2,4 D AUT	D	SED	4	496 400
S80 D5	D	SED	4	510 900
S80 D5 AUT	D	SED	4	531 400
S80 BI-FUEL LPG	B	SED	4	475 900
S80 BI-FUEL LPG AUT	B	SED	4	496 400
XC90 2,5T AWD AUT 5S	B	STV	5	692 900
XC90 2,5T AWD AUT 7S	B	STV	5	706 900
XC90 T6 AWD AUT 5-S.	B	STV	5	879 900
XC90 T6 AWD AUT 7-S.	B	STV	5	893 900
XC90 D5 AWD AUT 5-S.	D	STV	5	652 900
XC90 D5 AWD AUT 7-S.	D	STV	5	666 900
Metallic lakk:	S40 / V40 (standard på 1,8 Business Trend/Sport)			5 500
	S60 / V70 / C70 / Cross Country (standard på Ocean Race, V70 Jubileum)			6 000
	S80 / XC90			6 800
Soltak, el.:	S40 / V40			11 500
	S60			12 400
Soltak, el. forts.:	V70 / C70 / Cross Country			12 600
	S80			12 900

På Business-modellene er radio/spiller og 4 komplette vinterhjul inkludert i prisen.

## CHEVROLET

Varebiler\kombinerete biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
TRANS SPORT 3,4	B	VARE	STV	5	340 400



TAHOE 4X4	B	VARE	STV	5	417 000
PICK UP S 10	B	VARE	PIC	2	233 200

Metallic lakk er standard på alle modeller.

### CHRYSLER

Varebiler\kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
VOYAGER 2,4 SE T	B	VARE	STV	5	249 000
VOYAGER 2,4 SE LUX	B	VARE	STV	5	270 000
VOYAGER 2,4 LX	B	VARE	STV	5	322 000
VOYAGER 3,3 LX	B	VARE	STV	5	352 000
VOYAGER 2,5 CRD SE T	D	VARE	STV	5	293 000
VOYAGER 2,5 CRD SE L	D	VARE	STV	5	313 000
VOYAGER 2,5 CRD LX	D	VARE	STV	5	365 000
GRAND VOYAGER 2,4SET	B	VARE	STV	5	269 000
GRAND VOYAGER 2,4SEL	B	VARE	STV	5	287 000
GRAND VOYAGER 2,4 LX	B	VARE	STV	5	335 000
GRAND VOY.3,3 LIMITE	B	VARE	STV	5	391 000
GRAND VOY.3,3 AWD LX	B	VARE	STV	5	399 000
GRAND VOY.3,3 AWD LI	B	VARE	STV	5	429 000
GRAND VOY.2,5CRD SET	D	VARE	STV	5	305 000
GRAND VOY.2,5CRD SEL	D	VARE	STV	5	325 000
GRAND VOYA.2,5CRD LX	D	VARE	STV	5	369 000
GRAND VOYAGER 2,4SET	B	KOMB	STV	5	362 900
GRAND VOYAGER 2,4SEL	B	KOMB	STV	5	380 900
GRAND VOYAGER 2,4 LX	B	KOMB	STV	5	432 100
GRAND VOY.3,3 AWD LX	B	KOMB	STV	5	538 000
GRAND VOY.2,5CRD SET	D	KOMB	STV	5	406 000
GRAND VOY.2,5CRD SEL	D	KOMB	STV	5	426 000
GRAND VOYA.2,5CRD LX	D	KOMB	STV	5	473 400
Metallic lakk:	Alle modeller				6 200

Radio/spiller og klimaanlegg er standard på alle modeller. Forkortelser: SET=SE Touring, SEL=SE Lux, LI=Limited

### CITROEN

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
----------------------------	-----------	----------	-----------	---------	---------------

BERLINGO 1,4 I	B	VARE	STV	4	112 000
BERLINGO 1,4I MULTIS	B	VARE	STV	4	121 400
BERLINGO 1,6I 16V MU	B	VARE	STV	4	138 700
BERLINGO 1,9 D	D	VARE	STV	4	126 000
BERLINGO 2,0 HDI	D	VARE	STV	4	144 000
BERLINGO 2,0HDI MULT	D	VARE	STV	4	155 500
JUMPY 1,9 D	D	VARE	KAS	5	172 300
JUMPY 1,9D M/VINDUER	D	VARE	KAS	5	176 800
JUMPY 2,0 HDI	D	VARE	KAS	5	207 500
JUMPY 2,0HDI M/VINDU	D	VARE	KAS	5	212 000
EVASION 2,0I 16V SXA	B	VARE	STV	5	281 800
JUMPER 2,0 HDI 33C	D	VARE	KAS	4	217 400
JUMPER 2,0 HDI 33M	D	VARE	KAS	4	224 400
JUMPER 2,2 HDI 33C	D	VARE	KAS	4	227 400
JUMPER 2,2 HDI 33M	D	VARE	KAS	4	234 400
JUMPER 2,2 HDI 33MH	D	VARE	KAS	4	236 400
JUMPER 2,2 HDI 33LH	D	VARE	KAS	4	246 400
JUMPER 2,8 HDI 33C	D	VARE	KAS	4	247 400
JUMPER 2,8 HDI 33LH	D	VARE	KAS	4	266 400
JUMPER 2,8 HDI 35LH	D	VARE	KAS	4	290 600
Metallic lakk:	Berlingo / Jumpy				2300 / 4200
	Evasion / Jumper				4500 / 4400

### F I A T

Varebiler/kombinerede biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
DOBLO CARGO 1,2	B	VARE	KAS	4	116 900
DOBLO PANORAMA 1,2	B	VARE	KAS	4	137 900
SCUDO 1,9 D PANEL	D	VARE	KAS	4	174 900
SCUDO 2,0 JTD PANEL	D	VARE	KAS	4	199 900
DUCATO KL 1,9 TD	D	VARE	KAS	4	196 900
DUCATO LH 2,3 JTD	D	VARE	KAS	4	249 900
DUCATO LH 2,8 JTD	D	VARE	KAS	4	285 900
DUCATO 2,8 JTD CHASS	D	VARE	KAS	4	275 900
Metallic lakk:	Doblo / Scudo / Ducato				2300 / 3100 / 4200

Registrerings- og leveringsomkostninger kr. 5500,- kommer i tillegg.

### F O R D

Varebiler/kombinerede biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
GALAXY AMBIENTE 2,0	B	VARE	STV	5	223 500
GALAXY AMBIENTE 2,3	B	VARE	STV	5	243 700
GALAXY TREND 2,3	B	VARE	STV	5	245 700

GALAXY TREND 2,8	B	VARE	STV	5	292 000
GALAXY TREND 1,9 TD	D	VARE	STV	5	255 500
GALAXY GHIA 1,9 TD	D	VARE	STV	5	275 500
GALAXY GHIA 2,3	B	VARE	STV	5	265 700
GALAXY GHIA 2,8	B	VARE	STV	5	312 000
TRANSIT 300 M	D	VARE	PIC	2	230 100
TRANSIT 350 L	D	VARE	PIC	2	268 600
TRANSIT 260 S	D	VARE	KAS	4	189 900
TRANSIT 300 S	D	VARE	KAS	4	209 900
TRANSIT 300 S	D	VARE	KAS	4	233 900
TRANSIT 300 M	D	VARE	KAS	4	245 900
TRANSIT 350 M	D	VARE	KAS	4	247 400
TRANSIT 350 L	D	VARE	KAS	4	278 400
TRANSIT 300 M KOMBI.	D	KOMB	PIC	4	342 600
TRANSIT 350 L KOMBI.	D	KOMB	PIC	4	398 600
TRANSIT 300 S KOMBI.	D	KOMB	KAS	4	323 900
Metallic lakk:		Galaxy / Transit			4000 / 5100

#### **F O R D U S**

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
RANGER REGULAR 4X2	D	VARE	PIC	2	163 374
RANGER SUPER 4X4	D	VARE	PIC	2	205 567
RANGER DOUBLE 4X4	D	VARE	PIC	4	222 853
RANGER DOUBLE 4X4 KO	D	KOMB	PIC	4	317 966
F-250 4X4	D	VARE	PIC	2	358 000
F-250 4X4 SUPER CAB	D	VARE	PIC	2	378 400

Metallic lakk og klimaanlegg er standard på F-250-modellene.

#### **HYUNDAI**

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
H-1 DIESEL KORT 100H	D	VARE	KAS	4	187 950
H-1 DIESEL LANG 100H	D	VARE	KAS	4	194 950
H-1 HSV 4WD 100HK	D	VARE	KAS	4	239 950
H-1 DIESEL LANG 100H	D	KOMB	KAS	4	287 950
TRAJET 2,0 CRD I	D	VARE	STV	5	227 950
TERRACAN 2,9CRDI AUT	D	VARE	STV	5	298 950
Metallic lakk:	Alle modeller				3 000

#### **IVECO**

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
DAILY 29L9	D	VARE	KAS	4	222 500
DAILY 29L11	D	VARE	KAS	4	215 500
DAILY 29L11 8M3	D	VARE	KAS	4	226 700

DAILY 29L11 9M3	D	VARE	KAS	4	229 000
DAILY 35S11 7M3	D	VARE	KAS	4	261 900
DAILY 35S11 8M3	D	VARE	KAS	4	273 000
DAILY 35S11 10M3	D	VARE	KAS	4	286 500
DAILY 35S11 12M3	D	VARE	KAS	4	297 300
DAILY 35S11 15M3	D	VARE	KAS	4	308 700
DAILY 35S13 7M3	D	VARE	KAS	4	276 300
DAILY 35S13 8M3	D	VARE	KAS	4	287 400
DAILY 35S13 10M3	D	VARE	KAS	4	300 900
DAILY 35S13 12M3	D	VARE	KAS	4	311 700
DAILY 35S13 15M3	D	VARE	KAS	4	323 100
DAILY 35C11 10M3	D	VARE	KAS	4	304 100
DAILY 35C11 12M3	D	VARE	KAS	4	314 900
DAILY 35C11 15M3	D	VARE	KAS	4	326 300
DAILY 35C13 10M3	D	VARE	KAS	4	318 400
DAILY 35C13 12M3	D	VARE	KAS	4	329 200
DAILY 35C13 15M3	D	VARE	KAS	4	340 600
DAILY 35S15 7M3	D	VARE	KAS	4	288 900
DAILY 35S15 8M3	D	VARE	KAS	4	298 900
DAILY 35S15 10M3	D	VARE	KAS	4	313 500
DAILY 35S15 12M3	D	VARE	KAS	4	324 400
DAILY 35S15 15M3	D	VARE	KAS	4	335 800

### JEEP

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
CHEROKEE 2,4 SPORT	B	VARE	STV	5	299 000
CHEROKEE 3,7 SPORT	B	VARE	STV	5	370 500
CHEROKEE 3,7 LIMITED	B	VARE	STV	5	399 000
CHEROKEE 2,5CRD SPOR	D	VARE	STV	5	329 000
CHEROKEE 2,5CRD LIMI	D	VARE	STV	5	359 000
Metallic lakk:		Alle modeller			6 200

### KIA

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
PREGIO 2,5 TD	D	VARE	KAS	4	165 052
SPORTAGE WAGON 2,0	B	VARE	STV	5	204 900
SPORTAGE W.2,0 KAMPA	B	VARE	STV	5	219 900
CARNIVAL 2,9 LS TD	D	VARE	STV	5	229 900
CARNIVAL 2,9LS TD 3S	D	VARE	STV	5	238 990
CARNIVAL 2,9 LS TD A	D	VARE	STV	5	243 500
CARNIVAL 2,9LSTDA 3S	D	VARE	STV	5	253 490
Metallic lakk:	Pregio				2 200

## Standard på Carnival

### LAND ROVER

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
DEFENDER 110 COUNTY	D	VARE	STV	5	288 000
DEFENDER 130 CREWCAB	D	KOMB	PIC	2	406 500
DISCOVERY TD5 HSE	D	VARE	STV	5	365 000
DISCOVERY V8 HSE A	B	VARE	STV	5	399 000
Metallic lakk:	Defender / Discovery				5200 / 5500
Soltak, el.:	Discovery				12 800

På Discovery-modellene er klimaanlegg og radio/CD-skifter inkludert i prisen.

På Defender 110 er radio/spiller inkludert i prisen.

### MAZDA

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MPV 2,3 EXCLUSIVE	B	VARE	STV	5	276 900
MPV 2,0 TDI EXCLUSIV	D	VARE	STV	5	262 900
Metallic lakk:					3 000
Klimaanlegg:	Standard				

### MERCEDES-BENZ

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
VANEO 1,6 TREND 82	B	VARE	STV	5	217 100
VANEO 1,6 TREND BUSI	B	VARE	STV	5	249 900
VANEO 1,6 TREND	B	VARE	STV	5	245 700
VANEO 1,6 FAMILY	B	VARE	STV	5	256 200
VANEO 1,6 AMBIENTE	B	VARE	STV	5	259 700
VANEO 1,9 TREND	B	VARE	STV	5	263 300
VANEO 1,9 FAMILY	B	VARE	STV	5	273 800
VANEO 1,9 AMBIENTE	B	VARE	STV	5	277 300
VANEO 1,7 CDI TREND	D	VARE	STV	5	255 600
VANEO 1,7 CDI FAMILY	D	VARE	STV	5	265 700
VANEO 1,7 CDI AMBIEN	D	VARE	STV	5	269 200
VITO 108 CDI	D	VARE	KAS	4	236 400
VITO 110 CDI	D	VARE	KAS	4	250 700
VITO 112 CDI	D	VARE	KAS	4	261 900
VITO 108 CDI M/VINDU	D	VARE	KAS	4	269 900
VITO 110 CDI M/VINDU	D	VARE	KAS	4	284 900
VITO 112 CDI M/VINDU	D	VARE	KAS	4	294 000
V 200 CDI VARE	D	VARE	KAS	4	296 300
V 220 CDI VARE	D	VARE	KAS	4	308 100
VITO 113 CAN KOMBI	B	KOMB	KAS	4	369 600

VITO 114 CAN KOMBI	B	KOMB	KAS	4	389 900
VITO 108 CDI KOMBI	D	KOMB	KAS	4	361 200
VITO 110 CDI KOMBI	D	KOMB	KAS	4	376 900
VITO 112 CDI KOMB	D	KOMB	KAS	4	387 700
SPRINTER 208 CDI/30	D	VARE	KAS	4	262 700
SPRINTER 211 CDI/30	D	VARE	KAS	4	281 200
SPRINTER 311 CDI/35	D	VARE	KAS	4	320 200
SPRINTER 313 CDI/35	D	VARE	KAS	4	327 300
SPRINTER 313 CDI/40	D	VARE	KAS	4	354 600
SPRINTER 316 CDI/35	D	VARE	KAS	4	384 500
Metallic lakk:	Vaneo				3 960
	Vito / V				10 320
Soltak, el.:	Vaneo				7 680
	Vito / V				10 890

### MITSUBISHI

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
SPACE WAGON 2,0	B	VARE	STV	5	229 900
SPACE WAGON 2,4 AT	B	VARE	STV	5	272 900
SPACE WAGON 2,4 4WD	B	VARE	STV	5	273 900
PAJERO 2,5 GLX TDIC	D	VARE	STV	5	349 900
PAJERO 3,2 GLX DI-D	D	VARE	STV	5	359 900
PAJERO 3,2 GLS DIDAT	D	VARE	STV	5	429 900
PAJERO 3,5GLSV6GDIAT	B	VARE	STV	5	459 900
L200 S.CAB GL	D	VARE	PIC	2	212 900
L200 D.CAB GL	D	VARE	PIC	4	229 900
L200 D.CAB GLS 4WD	D	VARE	PIC	4	243 900
L200 D.CAB GLS	D	VARE	PIC	4	258 900
L200 D.CAB GLS AT	D	VARE	PIC	4	272 900
L200 D.CAB GL	D	KOMB	PIC	4	324 900
L200 D.CAB GLS 4WD	D	KOMB	PIC	4	338 900
L200 D.CAB GLS	D	KOMB	PIC	4	353 900
L200 D.CAB GLS AT	D	KOMB	PIC	4	367 900
L200 DC GLS ABS	D	VARE	PIC	4	265 900
L200 DC GLS AT ABS	D	VARE	PIC	4	279 900
L200 DC GLS ABS	D	KOMB	PIC	4	360 900
L200 DC GLS AT ABS	D	KOMB	PIC	4	374 900
L400 2WD TD	D	VARE	KAS	5	199 900
L400 2WD TD STD.	D	KOMB	KAS	5	277 900
L400 2WD TD DE LUX	D	KOMB	KAS	5	286 900
Metallic lakk:	Space Wagon, Pajero (std. på GLS), L200				4 500

Firmabilmodellenes pris inkluderer 4 komplette vinterhjul og radio/CD-spiller.

Leverings- og registreringsomkostninger kr. 5500,- samt frakt og årsavgift kommer i tillegg.

### NISSAN

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
KING CAB 4WD 2,5 TD	D	VARE	PIC	2	234 900
KING CAB 4WD PLUS	D	VARE	PIC	2	249 900
KING CAB NAVARA 4WTD	D	VARE	PIC	2	259 900
PATROL 3,0TDI LUXURY	D	VARE	STV	6	372 000
PATROL 3,0TDI ELEGAN	D	VARE	STV	6	391 900
PATROL 3,0TDI ELEG.A	D	VARE	STV	6	401 900
TERRANO COMFORT 5D	D	VARE	STV	5	279 900
TERRANO SPORT	D	VARE	STV	5	299 900
INTERSTAR 2,2DCIL1H1	D	VARE	KAS	3	227 200
INTERSTAR 2,2DCIL1H1	D	VARE	KAS	3	247 000
INTERSTAR 2,2DCIL2H2	D	VARE	KAS	3	238 800
INTERSTAR 2,2DCIL2H2	D	VARE	KAS	3	257 600
INTERSTAR 2,2DCIL2H2	D	VARE	KAS	3	258 600
INTERSTAR 2,2DCIL3H2	D	VARE	KAS	3	298 600
Metallic lakk:	Alle modeller				4 000

### OPEL

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
COMBO 1,6I	B	VARE	STV	3	118 800
COMBO 1,7 DTL	D	VARE	STV	3	128 300
COMBO 1,7 DT	D	VARE	STV	3	134 300
VIVARO 1,9 DI KORT	D	VARE	KAS	5	208 400
VIVARO 1,9 DTI KORT	D	VARE	KAS	5	219 400
VIVARO 1,9 DI LANG	D	VARE	KAS	5	215 400
VIVARO 1,9 DTI LANG	D	VARE	KAS	5	226 500
MOVANO 2,2 TDI KORT	D	VARE	KAS	4	242 600
MOVANO 2,2TDI KORT H	D	VARE	KAS	4	258 600
MOVANO 2,2 TDI LANG	D	VARE	KAS	4	263 900
MOVANO 2,2TDI LANG H	D	VARE	KAS	4	269 700
MOVANO 2,2TDI EX.LAN	D	VARE	KAS	4	275 800
MOVANO 2,2TDI EX.L.H	D	VARE	KAS	4	281 600
MOVANO 2,5 TDI KORT	D	VARE	KAS	4	255 700
MOVANO 2,5TDI KORT H	D	VARE	KAS	4	271 700
MOVANO 2,5 TDI LANG	D	VARE	KAS	4	277 000
MOVANO 2,5TDI LANG H	D	VARE	KAS	4	282 800
MOVANO 2,5TDI EX.LAN	D	VARE	KAS	4	288 900
MOVANO 2,5TDI EX.L.H	D	VARE	KAS	4	294 700
MOVANO 2,2TDI EX.L.C	D	VARE	KAS	4	261 900
MOVANO 2,5TDI EX.L.C	D	VARE	KAS	4	275 000

MOVANO 2,2TDI EX.L.C	D	KOMB	KAS	4	320 900
MOVANO 2,5TDI EX.L.C	D	KOMB	KAS	4	334 200
MOVANO 2,2TDI LANG H	D	KOMB	KAS	4	324 100
MOVANO 2,5TDI LANG H	D	KOMB	KAS	4	337 400
Metallic lakk:					
	Vivaro				5 800
	Movano				5 500

### PEUGEOT

Varebiler/kombinerete biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
PARTNER 1,4 B	B	VARE	STV	4	112 000
PARTNER 1,9 D	D	VARE	STV	4	126 000
PARTNER 2,0 HDI	D	VARE	STV	4	143 900
EXPERT 1,9 D U/VINDU	D	VARE	KAS	5	171 900
EXPERT 1,9 D U/VINDU	D	VARE	KAS	5	173 900
EXPERT 2,0HDI U/VIND	D	VARE	KAS	5	198 900
EXPERT 2,0HDI M/VIND	D	VARE	KAS	5	204 900
BOXER 310C 1,9 TD	D	VARE	KAS	5	182 900
BOXER 330M 2,0 HDI	D	VARE	KAS	5	226 600
BOXER 350LH 2,8 HDI	D	VARE	KAS	5	293 800
Metallic lakk:					
	Partner / Expert				2336 /4553
	Boxer				4 661

### PIAGGIO

Varebiler/kombinerete biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
PORTER	B	VARE	KAS	5	110 500
PORTER M/VINDUER	B	VARE	KAS	5	115 000
PORTER KORT	B	VARE	PIC	2	104 600
PORTER LANG	B	VARE	PIC	2	109 900
PORTER TIPPER	B	VARE	PIC	2	113 500
PORTER DUMPER	B	VARE	PIC	2	159 900
PORTER TIPPER 4WD	B	VARE	PIC	2	154 600

### RENAULT

Varebiler/kombinerete biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
KANGOO 1,4 PREMIE.DO	B	VARE	KAS	5	116 400
KANGOO 1,4 PREMIE.TO	B	VARE	KAS	4	116 400
KANGOO 1,6 EXPR.DO.4	B	VARE	KAS	5	164 900
KANGOO 1,6 EXPR.TO.4	B	VARE	KAS	5	164 900
KANGOO 1,4L.EX.PR.DO	B	VARE	KAS	5	130 300
KANGOO 1,9L EX.PR.DO	D	VARE	KAS	5	141 300
KANGOO 1,9 PREMIE.DO	D	VARE	KAS	5	127 400
KANGOO 1,9 PREMIE.TO	D	VARE	KAS	4	127 400



TRAFIC 1,9DCI 82 L1H	D	VARE	KAS	5	199 000
TRAFIC 1,9DCI 82 L1H	D	VARE	KAS	5	204 000
TRAFIC 1,9DCI 82 L2H	D	VARE	KAS	5	219 000
TRAFIC 1,9DCI 100 L1	D	VARE	KAS	5	210 000
TRAFIC 1,9DCI 100 L1	D	VARE	KAS	5	215 000
TRAFIC 1,9DCI 100 L2	D	VARE	KAS	5	230 000
MASTER L1H1 2,2 PREM	D	VARE	KAS	4	216 900
MASTER L2H2 2,2 PREM	D	VARE	KAS	4	235 900
MASTER L2H2 2,5 PREM	D	VARE	KAS	4	265 900
MASTER L3H2 2,5 PREM	D	VARE	KAS	4	275 900
Metallic lakk:	Kangoo				3 000
	Trafic				3 500
	Master				4 000

Forkortelser: "DO"=doble bak-dører, "TO"=topphengslet bakdør, PREM=Premier, EXPR = Express, 4 = 4WD

EX.PR.DO. = Express Premier Doble bakdører

### SEAT

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
INCA 1,4	B	VARE	STV	3	106 900
INCA 1,4	B	VARE	STV	3	113 550
INCA 1,9 SDI	D	VARE	STV	3	126 400
ALHAMBRA 1,8T SPORT	B	VARE	STV	5	297 500
ALHAMBRA 2,8V6 SPORT	B	VARE	STV	5	325 600
ALHAMBRA 1,9TDI STEL	D	VARE	STV	5	226 600
ALHAMBRA 1,9TDI STEL	D	VARE	STV	5	242 700
ALHAMBRA 1,9TDI SPOR	D	VARE	STV	5	267 900
Metallic lakk:	Inca / Alhambra				2700 / 4000
Klimaanlegg:	Inca (standars på Alhambra)				11 000

### SSANGYONG

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
MUSSO 602 TDI	D	VARE	STV	5	279 500
REXTON RX 290	D	VARE	STV	5	330 000
REXTON RX 290 BUSINE	D	VARE	STV	5	299 900

På Rexton Business er bl.a. Radio/CD-spiller og metallic lakk inkludert i prisen.

### SUZUKI

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
GRAND VITARA XL7	B	VARE	STV	5	259 900
GRAND VITARA XL7 AT	B	VARE	STV	5	274 900
GRAND VITARA XL7 LTD	B	VARE	STV	5	299 900

Metallic lakk:

Grand Vitara modellene

4 000

Klimaanlegg er standard på alle modellene.

### **TOYOTA**

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
YARIS VERSO 1,3 VEGA	B	VARE	STV	5	129 900
PREVIA MAN.	B	VARE	STV	5	267 500
PREVIA AUT.	B	VARE	STV	5	278 600
HIACE BENSIN	B	VARE	KAS	5	224 800
HIACE BASIC D-4D 88H	D	VARE	KAS	4	206 200
HIACE D-4D 88 HK	D	VARE	KAS	5	226 200
HIACE D-4D 102 HK	D	VARE	KAS	5	234 600
HIACE D-4D A 1	D	VARE	KAS	5	249 700
HIACE D-4D 4WD	D	VARE	KAS	5	262 900
HIACE LANG BASI.D-4D	D	VARE	KAS	4	217 200
HIACE LANG D-4D 88HK	D	VARE	KAS	5	237 300
HIACE LANG D-4D 102H	D	VARE	KAS	5	245 600
HIACE LANG D-4DA 102	D	VARE	KAS	5	260 800
HIACE LANG D-4D4W102	D	VARE	KAS	5	274 000
HILUX D-40 X-CAB 88H	D	VARE	PIC	2	186 400
HILUX D-4D X-CAB 102	D	VARE	PIC	2	230 400
HILUX D-4D D-CAB 102	D	VARE	PIC	4	244 500
HILUX D-4D S-CAB 102	D	VARE	PIC	2	210 000
LAND CRUISER MAN.	D	VARE	STV	5	394 800
LAND CRUISER VX AUT	D	VARE	STV	5	442 100
LAND CRUISER LC 90	D	VARE	STV	5	335 100
LAND CRUI.LC 90 VX A	D	VARE	STV	5	401 000
LAND CRUISER 100 V8A	B	VARE	STV	5	567 500
LAND CRUISER 100TDMA	D	VARE	STV	5	564 000
DYNA 100 D-4D CHASSI	D	VARE	KAS	2	199 000
DYNA 150 D-4D CHASSI	D	VARE	KAS	2	206 000
DYNA LANG 150 D-4D C	D	VARE	KAS	2	210 000

Metallic lakk:

Yaris Verso, Previa

3 100

Alle andre modeller

3 600

Soltak, el.:

Previa

15 200

Landcruiser 90 / Landcruiser 100

10600 /  
11600

### **VOLKSWAGEN**

Varebiler/kombinerte biler	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant	Pris (ca.kr.)
CADDY 1,4 B 60HK	B	VARE	STV	3	109 740
CADDY 1,4 B 75HK	B	VARE	STV	3	116 940

CADDY 1,9 SDI	D	VARE	STV	3	130 700
CADDY 1,9 TDI	D	VARE	STV	3	145 120
SHARAN 2,0 FIRSTLINE	B	VARE	STV	5	224 780
SHARAN 2,0 FIRST.TIP	B	VARE	STV	5	234 380
SHARAN 2,0 COMFORTLI	B	VARE	STV	5	235 500
SHARAN 2,0 COMFO.TIP	B	VARE	STV	5	245 070
SHARAN 1,9 TDI FIRST	D	VARE	STV	5	225 210
SHARAN 1,9 TDI FIRST	D	VARE	STV	5	237 440
SHARAN 1,9TDI FI.TIP	D	VARE	STV	5	249 880
SHARAN 1,9TDI FIR.4M	D	VARE	STV	5	267 840
SHARAN 1,9 TDI COMFO	D	VARE	STV	5	248 120
SHARAN 1,9TDI CO.TIP	D	VARE	STV	5	260 570
SHARAN 1,9TDI COM.4M	D	VARE	STV	5	278 540
TRANSPORTER 88 TDI	D	VARE	PIC	2	219 940
TRANSPORTER 102 TDI	D	VARE	PIC	2	231 660
TRANSPOR.88 TDI LANG	D	VARE	PIC	2	228 370
TRANSP. 102 TDI LANG	D	VARE	PIC	2	240 280
TRANSP.88 TDI U/VIND	D	VARE	KAS	4	226 160
TRANSP.102TDI U/VIND	D	VARE	KAS	4	237 010
TRANS.102TDI U/V.SYN	D	VARE	KAS	4	264 910
TRANSP.88 TDI U/V LA	D	VARE	KAS	4	234 980
TRANSP.102TDI U/V L.	D	VARE	KAS	4	245 300
TRANS.102TDI U/V.L.S	D	VARE	KAS	4	273 200
TRANSP.88 TDI M/VIND	D	VARE	KAS	4	229 070
TRANSP.102TDI M/VIND	D	VARE	KAS	4	240 770
TRANS.102TDI M/V.SYN	D	VARE	KAS	4	268 670
TRANSP.88 TDI M/V L.	D	VARE	KAS	4	240 070
TRANSP.102TDI M/V L.	D	VARE	KAS	4	251 620
TRANS.102TDI M/V.L.S	D	VARE	KAS	4	279 520
TRANSP.88 TDI DOBBK.	D	KOMB	PIC	3	316 860
TRANSP.102TDI DOBBK.	D	KOMB	PIC	3	329 250
CARAVE.FIRSTL.88 TDI	D	KOMB	KAS	4	345 910
CARAV.FIRSTL.102 TDI	D	KOMB	KAS	4	360 920
CARAV.FI.102TDI LANG	D	KOMB	KAS	4	368 040
LT35 2,5TDI 95 L3000	D	VARE	KAS	4	271 130
LT35 2,5TDI 109L3000	D	VARE	KAS	4	275 780
LT35 2,5TDI 109L3550	D	VARE	KAS	4	276 600
LT35 2,5TDI 109H4025	D	VARE	KAS	4	295 920
Metallic lakk:					
	Caddy / Sharan				2710 / 3300
	Transporter / Caravelle				13 650 /
					6 560

	LT	13 570
Soltak, el.:	Sharan	7 700
	Transporter (ikke pick-up), Caravelle	7 870

### ***FIAT***

Minibusser	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant.	Pris (ca.kr.)
DUCATO BUSS 2,8 JTD	D	BUSS	15	4	540 000

### ***MERCEDES-BENZ***

Minibusser	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant.	Pris (ca.kr.)
SPRINTE.208CDI/30 LØ	D	BUSS	10	4	339 800
SPRINTE.313CDI/35 LØ	D	BUSS	16	4	405 500
SPRINTER 208 CDI/30	D	BUSS	10	4	413 300
SPRINTER 313 CDI/35	D	BUSS	16	4	499 400

### ***VOLKSWAGEN***

Minibusser	Drivstoff	Kategori	Karr.type	Dør ant.	Pris (ca.kr.)
CARAV.FIR.88 TDI NR9	D	BUSS	10	4	290 720
CARAV.FIR.102TDI NR9	D	BUSS	10	4	303 970
CARAV.FIR.88TDI NR10	D	BUSS	10	4	305 640
CARAV.FIR.102TDI N10	D	BUSS	10	4	317 680

# Folketrygd Særfradrag

		1992	1993	1994	1995	1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002
Grunnbeløp i folketrygden (gj. snitt) 6 G: 319 398 12 G: 638 796 16 G: 851 728 34 G: 1 809 922	Pr. 31.12	36 500	37 300	38 080	39 230	41 000	42 500	45 370	46 950	49 090	51 360	54 170
	Gj. snitt:	36 167	37 033	37 820	38 847	40 410	42 000	44 434	46 423	48 377	50 603	53 233
Særtilllegg pr 31.12 <sup>1)</sup>	Enslig: Særtilllegg når forsørgert ektemake er over 60 år:	22 080	22 572	23 040	24 144	25 236	26 856	35 988	37 248	38 940	40 744	42 972
	Særtilllegg når forsørgert ektemake er under 60 år:	40 008	40 884	46 080	48 288	50 472	53 724	71 988	74 496	77 892	81 488	85 944
	Ektepar, begge har minstepensjon:	22 080	22 572	23 040	24 144	25 236	26 856	35 988	37 248	38 940	40 744	42 972
		20 004	20 436	23 040	24 144	25 236	26 856	35 988	37 248	38 940	40 744	42 972
Minstepensjon/enslig	Pr. 31.12 <sup>1)</sup> :	58 584	59 868	61 116	63 372	66 240	69 360	81 360	84 204	88 032	92 104	97 140
	Gj. snitt:	58 084	59 440	60 700	62 752	65 284	68 320	77 360	83 256	86 756	90 747	95 460
Minstepensjon når pensjonister forsørger ektefelle over 60 år	Pr. 31.12 <sup>1)</sup> :	94 764	96 828	103 200	107 136	111 972	117 480	140 040	144 924	151 524	158 528	167 196
	Gj. snitt:	93 892	96 140	102 492	106 088	110 360	115 644	132 520	143 296	149 324	156 193	164 308
Minstepensjon når pensjonister forsørger ektefelle under 60 år	Pr. 31.12 <sup>1)</sup> :	76 836	78 516	80 160	82 992	86 736	90 612	104 040	107 676	112 572	117 784	124 224
	Gj. snitt:	76 132	77 956	79 612	82 180	85 488	89 320	99 564	106 464	110 940	116 047	122 076
Minstepensjon for hver ektefelle hvor begge har særtillegg	Pr. 31.12 <sup>1)</sup> :	47 376	48 408	51 600	53 568	55 992	58 728	70 020	72 456	75 756	79 264	83 604
	Gj. snitt:	46 944	48 064	51 248	53 044	55 184	57 816	66 256	71 644	74 656	77 728	82 156
Særfradrag	§ 6-81:	16 920	17 280	17 640	17 640	17 640	17 640	12 000 <sup>2)</sup>	17 640	17 640	17 640	18 360
	§ 6-80:	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000	5 000
Barnepensjon jf. Folketrygdloven § 18-5, 1. ledd	For første barn pr. 31.12:	14 604	14 916	15 228	15 696	16 404	17 004	18 144	18 780	19 632	20 544	21 672
	For første barn gj. snitt:	14 468	14 812	15 124	15 540	16 165	16 804	17 764	18 568	19 348	20 240	21 296
	For hvert øvrige barn pr. 31.12:	9 120	9 324	9 516	9 804	10 248	10 620	11 340	11 736	12 276	12 840	13 548
	For hvert øvrige barn gj. snitt:	9 036	9 256	9 452	9 708	10 100	10 496	11 100	11 604	12 096	12 652	13 312

## Forretningsbygg i distriktene som omfattes av ordningen med forhøyet avskrivningssats

Skatteloven § 14-43 og Kgl.res. 7. januar 2000

Svalbard

Finnmark fylke:	Samtlige kommuner
Troms fylke:	Samtlige kommuner
Nordland fylke:	Samtlige kommuner
Nord-Trøndelag fylke:	Namsos, Namdalseid, Lierne, Røyrvik, Namsskogan, Grong, Høylandet, Overhalla, Fosnes, Flatanger, Vikna, Nærøy, Leka, Meråker, Leksvik, Mosvik, Verran, Snåsa, Steinkjer, Frosta, Levanger, Verdal og Inderøy
Sør-Trøndelag fylke:	Hitra, Frøya, Åfjord, Roan, Osen, Hemne, Snillfjord, Meldal, Rennebu, Oppdal, Holtåen, Tydal, Røros, Ørland, Bjugn, Agdenes, Rissa, Orkdal, Midtre Gauldal og Selbu
Møre og Romsdal fylke:	Smøla, Tustna, Aure, Halså, Surnadal, Rindal, Vanylven, Sande, Midsund, Sandøy, Nesset, Tingvoll, Eide, Averøy, Kristiansund, Frei, Gjemnes, Sunndal, Rauma, Stordal, Norddal, Stranda, Fræna, Aukra, Vestnes, Haram, Ulstein, Hareid, Herøy, Sykkylven, Ørsta og Volda
Sogn og Fjordane fylke:	Samtlige kommuner
Hordaland fylke:	Jondal, Odda, Ullensvang, Eidfjord, Ulvik, Granvin, Fedje, Masfjorden, Modalen, Voss, Kvam, Etne, Vaksdal, Samnanger, Fusa, Tysnes, Austevoll, Fitjar, Bømlo, Ølen og Kvinnherad
Rogaland fylke:	Utsira, Sauda, Suldal, Hjelmeland, Kvitsøy, Vindafjord, Finnøy, Lund og Sokndal
Vest-Agder fylke:	Åseral, Audnedal, Hægebostad, Sirdal, Flekkefjord, Kvinesdal, Farsund, Lyngdal, Lindesnes og Marnardal
Aust-Agder fylke:	Bykle, Valle, Bygland, Evje og Hornnes, Åmli, Vegårshei, Gjerstad, Iveland, Tvedestrand og Risør
Telemark fylke:	Vinje, Tokke, Fyresdal, Nissedal, Kviteseid, Seljord, Tinn, Notodden, Hjartdal, Nome, Bø, Sauherad, Drangedal og Kragerø
Buskerud fylke:	Nore og Uvdal, Rollag, Sigdal, Flå, Nes, Gol, Hemsedal, Ål, Hol, Flesberg og Krødsherad
Oppland fylke:	Lesja, Dovre, Sel, Vågå, Lom, Skjåk, Vang, Vestre-Slidre, Øystre-Slidre, Nord-Aurdal, Sør-Aurdal, Etnedal, Nordre Land, Søndre Land, Nord-Fron, Sør-Fron, Ringebu, Gausdal og Øyer
Hedmark fylke:	Os, Tolga, Tynset, Folldal, Alvdal, Rendalen, Stor-Elvdal, Åmot, Trysil, Engerdal, Grue, Åsnes, Våler, Eidskog og Kongsvinger
Østfold fylke:	Aremark, Marker og Rømskog

## Gjennomsnittsverdier for aksjer registret på Oslo Børs

Nedenfor er inntatt gjennomsnitt kursverdier for perioden 1. november 1991 til 31. desember 1991. Verdiene kan anvendes som ny inngangsverdi, jf. overgangsreglen i ssl. § 9-2 nr. 1 og nr. 22, for aksjer som kunne ha vært avhendet skattefritt før 1. januar 1992, jf. lov av 10. desember 1971 nr. 99 § 2.

### Bankaksjer

	Gj.snitt i kr
300250-3 Bergens Skillingsbank	39,35
513940-2 Bolig- og Næringskreditt	58,70
300200-8 Den norske Bank A-aksjer	11,17
300202-4 Den norske Bank Frie A-aksjer	20,92
300500-1 Industri & Skipsbanken (19)	89,14
301400-3 Nordlandsbanken	36,03
301450-8 Norges Hypotekinstitut	72,02
301800-4 Oslobanken (20)	35,56
302020-8 Vestenfjelske Bykreditt	82,48

### **Forsikringsaksjer**

	Gj.snitt i kr
303555-2 Forenede-Gruppen	122,24
541310-4 Skandia Group (16)	194,29
548940-1 Star Holding	20,67
305360-5 Uni Storebrand A-aksjer (10)	46,78
305363-9 Uni Storebrand Frie A-aksjer (10)	65,34
304400-0 Vital Forsikring A-aksjer	49,85
304403-4 Vital Forsikring Frie A-aksjer	54,12

### **Industriaksjer**

	Gj.snitt i kr
351400-2 Aker A-aksjer	51,59
351403-6 Aker Frie A-aksjer	57,03
351401-0 Aker B-aksjer	54,82
548720-7 Alcatel STK ord.	87,00
357280-2 Arendals Fossekompani	274,76
360220-3 Autronica	86,64
365991-4 Bilspedition serie B Frie (16,21)	-
366120-9 Bird Technology	23,90
366660-4 Bjølvefossen	36,50
336030-7 Chr. Bjelland & Co.	90,09
392001-9 D.N.L. serie B	81,85
	Gj.snitt i kr
392100-9 DNO A-aksjer	72,11
392101-7 DNO B-aksjer	64,94
398370-2 Dyno Industrier	105,18
399960-9 Eiendomsutvikling A-aksjer	2,70
538531-4 Electrolux, serie B (16,21)	-
403130-3 Elkem A-aksjer	52,04
403133-7 Elkem Frie A-aksjer	56,87

552006-8 L.M. Ericsson, serie B (16,21)	-
302190-9 Fiba A-aksjer	8,68
418040-7 Freia Marabou A-aksjer (4)	231,27
418041-5 Freia Marabou B-aksjer (4)	219,09
425320-4 Grand Hotel A-aksjer	80,87
425323-8 Grand Hotel Frie A-aksjer	79,61
428820-0 Gyldendal Norsk Forlag	98,96
430640-8 Hafslund Nycomed A-aksjer	232,06
430643-2 Hafslund Nycomed Frie A-aksjer	259,01
430641-6 Hafslund Nycomed B-aksjer	248,86
437890-2 Helikopter Service	48,68
444920-8 Hunsfos Fabrikker	20,83
146007-9 ICI Ltd. ord (15,21)	-
333830-3 Kaldnes	10,47
467700-6 Kverneland	22,17
468440-8 Kværner A-aksjer (12)	196,83
468443-2 Kværner Frie A-aksjer (12)	201,00
468441-6 Kværner B-aksjer (12)	197,42
479990-9 Maritime Group (9)	84,79
484540-5 Moelven Industrier	13,82
491360-9 NEK Kabel A-aksjer	43,81
491361-7 NEK Kabel B-aksjer	42,28
495040-3 Nobø Fabrikker	29,86
495770-5 Nora Eiendom	96,82
502840-7 Norsk Data A-aksjer	6,59
502841-5 Norsk Data B-aksjer	10,63
505260-5 Norsk Hydro	143,71
413560-9 Norske Skogindustrier A-aksjer	85,49
413563-3 Norske Skogindustrier Frie A-aksjer	86,53
413561-7 Norske Skogindustrier B-aksjer	82,15
513100-3 Nydalens Compagnie	199,00
563885-8 Olav Thon Eiendomsselskap	58,71
373380-0 Orkla A-aksjer (7,13)	152,81
373383-4 Orkla Frie A-aksjer (7,13)	156,31
373381-8 Orkla B-aksjer (7,13)	143,94
523040-9 Porsgrunds Porselænsfabrik	100,00
537450-4 Pronova (8)	111,26
525770-9 Raufoss	50,38
526960-5 Rena Kartonfabrik	8,28
495110-4 Rieber & Søn A-aksjer	127,64
495111-2 Rieber & Søn B-aksjer	120,16



532720-5 Saga Petroleum A-aksjer	81,51
532722-1 Saga Petroleum Frie A-aksjer	10806
532727-0 Saga Petroleum B-aksjer	102,69
539640-8 Simrad A-aksjer	106,51
539641-6 Simrad B-aksjer	97,31
539620-0 Simrad Optronics	10,13
541800-4 Skiens Aktiemølle (2)	216,91
559720-3 Sydvaranger	5,00
562110-2 Tandberg Data A/S	37,48
566890-5 Tomra Systems	27,01
572440-1 C. Tybring-Gjedde	78,17
577200-4 Unitor (11)	84,17
580680-2 Veidekke	100,05
357301-6 Volvo Depotbevis (16,21)	-

### Skipsaksjer

	Gj.snitt i kr
332290-1 Ambra	26,99
306880-1 Arcade Shipping	3,33
308310-7 Awilco Shipping A-aksjer	59,79
308311-5 Awilco Shipping B-aksjer	58,29
309410-4 Belships Co. (Chr. Smith Shipping, Oslo) (3)	68,26
301990-3 Benor Tankers (18)	31,92
310210-5 Bergesen d.y. A-aksjer	146,14
310211-3 Bergesen d.y. B-aksjer	147,54
311060-3 Bonheur (Fred Olsen & Co., Oslo)	172,46
311170-0 Borgestad A-aksjer	64,09
311171-8 Borgestad B-aksjer	58,53
377210-5 Burmeister & Wain Holding B-aksjer (17)	479,87
301470-6 Color Line	16,57
313590-7 Den norske Amerikalinje, Oslo	8,78
314250-7 Det Stavangerske Dampskibsselskab	159,44
314360-4 Det Søndenfjelds-Norske DS A-aksjer	103,85
314361-2 Det Søndenfjelds-Norske DS B-aksjer	73,04
314690-4 Eidsiva (Sverre Ditlev-Simonsen & Co, Oslo)	223,61
321530-3 Far Shipping	9,79
317220-7 Ganger Rolf (Fred Olsen & Co., Oslo)	172,33
445690-6 Leif Høegh & Co. A/S	89,40
308870-0 Loki	123,33
328500-9 Mosvold Shipping A-aksjer	39,16
328501-7 Mosvold Shipping B-aksjer	32,84

311720-2 Nomadic Shipping (Camar)	34,64
347470-2 Ross Offshore	103,21
318230-5 I.M. Skaugen	6,05
302310-3 Skaugen PetroTrans	3,58
339020-5 Smedvig	122,47
339000-7 Solvang	82,81
340250-5 Stolt Partner S.A. (18)	12,28
339990-9 Storli A-aksjer	123,28
339991-7 Storli B-aksjer	118,90
306350-5 Transocean Drilling	43,03
331870-1 Vard A-aksjer	66,85
331871-9 Vard B-aksjer	63,32
346170-9 Viking Supply Ships	20,73
347140-1 Wilh. Wilhelmsen Limited A-aksjer	87,56
347141-9 Wilh. Wilhelmsen Limited B-aksjer	83,44

## **Børs 2**

301510-9 Arcade Drilling	7,23
567050-5 Avantor	46,80
367910-2 Blom	36,13
350900-2 Eiendomsselskapet Aker Brygge I (5)	4,81
509851-7 Frontier (Norsk Vikingolje) (14)	11,67
420050-2 GPI	32,00
320080-0 Hav A-aksjer	18,87
320081-8 Hav B-aksjer (1)	16,01
507221-5 Kirkeland AS (6)	121,86
482250-3 Merkantildata	8,82
501150-2 Norminol	5,45
326020-0 Oslo Shipholding	14,54
336630-4 SDS Shipping og Offshore	35,45
552580-8 Stentofon	44,77
562085-6 Tandberg	14,69
588500-4 Wilrig	47,18

# **Grunnkjøpsobligasjoner - tabell forgrunnkjøpsobligasjoner serie B**

Nedenfor er de aktuelle tabeller for låneplanene for grunnkjøpsobligasjoner serie B som er utstedt etter 1. januar 1978 tatt inn.

Grunnkjøpsobligasjoner serie B utstedt før 5. november 1982 tilbakebetales ved halvårige annuiteter over 15 år. Grunnkjøpsobligasjoner serie B utstedt 5. november 1982 eller senere tilbakebetales ved halvårige annuiteter over 12 år.

**Utdrag av låneplanen for grunnkjøpsobligasjoner serie B utstedt i tidsrommet 5. november 1982 til og med 2. mars 1989:**

**1.**

Grunnkjøpsobligasjonene forrentes med 93/4 % p.a. fra det tidspunkt de blir effektive. Renter utbetales hver 30/6 og 30/12.

Obligasjonenes løpetid regnes fra den faste halvårstermin som ligger nærmest det tidspunkt obligasjonene er blitt effektive. Første utbetaling av renter og avdrag finner sted 6 måneder etter dette utgangspunkt.

**2.**

Grunnkjøpsobligasjonene skal lyde på kr. 100,- og forrentes og betales tilbake etter annuitetsprinsippet således:

	Opprinnelig kr. 100,-	Obligasjonens verdi til enhver tid	Halvårige annuitet	Avdrag	9 3/4 % rente
1.	termin	kr. 97,715 777	kr. 7,159 223	kr. 2,284 223	kr. 4,875 000
2.	termin	kr. 95,320 198	kr. 7,159 223	kr. 2,395 579	kr. 4,763 644
3.	termin	kr. 92,807 834	kr. 7,159 223	kr. 2,512 364	kr. 4,646 859
4.	termin	kr. 90,172 993	kr. 7,159 223	kr. 2,634 841	kr. 4,524 382
5.	termin	kr. 87,409 703	kr. 7,159 223	kr. 2,763 290	kr. 4,395 933
6.	termin	kr. 84,511 703	kr. 7,159 223	kr. 2,899 800	kr. 4,261 223
7.	termin	kr. 81,472 426	kr. 7,159 223	kr. 3,039 277	kr. 4,119 946
8.	termin	kr. 78,284 983	kr. 7,159 223	kr. 3,187 443	kr. 3,971 780
9.	termin	kr. 74,942 153	kr. 7,159 223	kr. 3,342 830	kr. 3,816 393
10.	termin	kr. 71,436 360	kr. 7,159 223	kr. 3,505 793	kr. 3,653 430
11.	termin	kr. 67,759 660	kr. 7,159 223	kr. 3,676 700	kr. 3,482 523
12.	termin	kr. 63,903 720	kr. 7,159 223	kr. 3,855 940	kr. 3,303 283
13.	termin	kr. 59,859 803	kr. 7,159 223	kr. 4,043 917	kr. 3,115 306
14.	termin	kr. 55,518 745	kr. 7,159 223	kr. 4,241 058	kr. 2,918 165
15.	termin	kr. 51,170 935	kr. 7,159 223	kr. 4,447 810	kr. 2,711 413
16.	termin	kr. 46,506 295	kr. 7,159 223	kr. 4,664 640	kr. 2,494 583
17.	termin	kr. 41,614 254	kr. 7,159 223	kr. 4,892 041	kr. 2,267 182
18.	termin	kr. 36,483 726	kr. 7,159 223	kr. 5,130 528	kr. 2,028 695
19.	termin	kr. 31,103 085	kr. 7,159 223	kr. 5,380 641	kr. 1,778 582
20.	termin	kr. 25,460 137	kr. 7,159 223	kr. 5,641 948	kr. 1,516 275
21.	termin	kr. 19,542 096	kr. 7,159 223	kr. 5,918 041	kr. 1,241 182
22.	termin	kr. 13,335 549	kr. 7,159 223	kr. 6,206 547	kr. 0,952 676
23.	termin	kr. 6,826 434	kr. 7,159 223	kr. 6,509 115	kr. 0,650 108

24. termin kr. 0,000 000 kr. 7,159 223 kr. 6,826 434 kr. 0,332 789

**Utdrag av låneplanen for grunnkjøpsobligasjoner serie B utstedt fra 3. mars 1989 og ut 1991:**

**1.**

Grunnkjøpsobligasjonene forrentes med 93/4 % p.a. fra det tidspunkt de blir effektive. Renter utbetales hver 30/6 og 30/12.

Obligasjonenes løpetid regnes fra den faste halvårstermin som ligger nærmest det tidspunkt obligasjonene blir effektive. Første utbetaling av rente og avdrag finner sted 6 måneder etter dette utgangspunkt.

**2.**

Grunnkjøpsobligasjonene skal lyde på kr. 100,- og forrentes og betales tilbake etter annuitetsprinsippet således:

Opprinnelig kr. 100,-	Obligasjonens verdi til enhver tid	Halvårige annuitet	Avdrag	9 3/4 % rente
1. termin	kr. 97,715 777	kr. 7,159 223	kr. 2,284 223	kr. 4,875 000
2. termin	kr. 95,320 198	kr. 7,159 223	kr. 2,395 579	kr. 4,763 644
3. termin	kr. 92,807 834	kr. 7,159 223	kr. 2,512 364	kr. 4,646 859
4. termin	kr. 90,172 993	kr. 7,159 223	kr. 2,634 841	kr. 4,524 382
5. termin	kr. 87,409 703	kr. 7,159 223	kr. 2,763 290	kr. 4,395 933
6. termin	kr. 84,511 703	kr. 7,159 223	kr. 2,899 800	kr. 4,261 223
7. termin	kr. 81,472 426	kr. 7,159 223	kr. 3,039 277	kr. 4,119 946
8. termin	kr. 78,284 983	kr. 7,159 223	kr. 3,187 443	kr. 3,971 780
9. termin	kr. 74,942 153	kr. 7,159 223	kr. 3,342 830	kr. 3,816 393
10. termin	kr. 71,436 360	kr. 7,159 223	kr. 3,505 793	kr. 3,653 430
11. termin	kr. 67,759 660	kr. 7,159 223	kr. 3,676 700	kr. 3,482 523
12. termin	kr. 63,903 720	kr. 7,159 223	kr. 3,855 940	kr. 3,303 283
13. termin	kr. 59,859 803	kr. 7,159 223	kr. 4,043 917	kr. 3,115 306
14. termin	kr. 55,518 745	kr. 7,159 223	kr. 4,241 058	kr. 2,918 165
15. termin	kr. 51,170 935	kr. 7,159 223	kr. 4,447 810	kr. 2,711 413
16. termin	kr. 46,506 295	kr. 7,159 223	kr. 4,664 640	kr. 2,494 583
17. termin	kr. 41,614 254	kr. 7,159 223	kr. 4,892 041	kr. 2,267 182
18. termin	kr. 36,483 726	kr. 7,159 223	kr. 5,130 528	kr. 2,028 695
19. termin	kr. 31,103 085	kr. 7,159 223	kr. 5,380 641	kr. 1,778 582
20. termin	kr. 25,460 137	kr. 7,159 223	kr. 5,641 948	kr. 1,516 275
21. termin	kr. 19,542 096	kr. 7,159 223	kr. 5,918 041	kr. 1,241 182
22. termin	kr. 13,335 549	kr. 7,159 223	kr. 6,206 547	kr. 0,952 676
23. termin	kr. 6,826 434	kr. 7,159 223	kr. 6,509 115	kr. 0,650 108
24. termin	kr. 0,000 000	kr. 7,159 223	kr. 6,826 434	kr. 0,332 789

# Skatte- og avgiftssatser

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002		
Skatt på utdelte aksjeutbytter (nettovirkning)							11%			
Klassefradrag/ Personfradrag:	Kl. 1	23 300	24 100	25 000	26 300	27 700	28 800	30 100		
	2 <sup>3)</sup>	45 600	48 200	50 000	52 600	55 400	57 600	60 200		
Finmarks- fradrag	Kl. 1	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000		
	2 <sup>3)</sup>	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000		
Kommunal- og fylkeskommunal skatt		18,75	18,25	17,0	18,1	17,65	19,1	17,65		
Felleskatt til staten		9,25	9,75 <sup>2)</sup>	11,0 <sup>2)</sup>	9,9 <sup>2)</sup>	10,35 <sup>2)</sup>	8,9 <sup>2)</sup>	10,35 <sup>2)</sup>		
Inntektskatter / Avgifter / Prosentsetter	Toppskatt	Klasse 0 og 1	Fribeløp	220 500	233 000	248 000		277 800	289 000	320 000
			9,5 pst opp til... Fra 2001: 13,5 pst opp til... <sup>4)</sup>	248 500	262 500	272 000		762 700	793 200	830 000
			13,7 over <sup>4)</sup> Fra 2001: 19,5 pst over	284 500	262 500	272 000		762 700	793 200	830 000
			13,5 over <sup>4)</sup>					269 100		
		Klasse 2	Fribeløp	267 500	282 500	300 000		329 000	342 200	342 200
			9,5 pst opp til... Fra 2001: 13,5 pst opp til... <sup>4)</sup>	278 500	294 000	305 000		762 700	793 000	830 000
			13,7 over <sup>4)</sup> Fra 2001: 19,5 pst over	278 500	294 000	305 000		762 700	793 000	830 000
			13,5 over <sup>4)</sup>					318 600		
	Trygde- avgift	Prosentset	Lavsats	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0
			Mellomsats	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
			Høy sats	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7
	Arbeids- giveravgift	Sone:	1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1
2			10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	
3			6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	
4			5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	
5			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Ekstra arbeidsgiveravgift over 16 G, alle soner					12,5	12,7	12,5	12,5		
Arbeidstakere over 62 år - satsen reduseres med <sup>5)</sup>								4,0 <sup>6)</sup>		

		1996	1997	1998	1999	2000	2001	2002		
Skatt på utdelte aksjeutbytter (nettovirkning)							11%			
Klassefradrag/ Personfradrag:	Kl. 1	23 300	24 100	25 000	26 300	27 700	28 800	30 100		
	2 <sup>3)</sup>	45 600	48 200	50 000	52 600	55 400	57 600	60 200		
Finmarks- fradrag	Kl. 1	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000	15 000		
	2 <sup>3)</sup>	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000	30 000		
Kommunal- og fylkeskommunal skatt		18,75	18,25	17,0	18,1	17,65	19,1	17,65		
Felleskatt til staten		9,25	9,75 <sup>2)</sup>	11,0 <sup>2)</sup>	9,9 <sup>2)</sup>	10,35 <sup>2)</sup>	8,9 <sup>2)</sup>	10,35 <sup>2)</sup>		
Inntekskatter / Avgifter / Prosentsetter	Toppskatt	Klasse 0 og 1	Fribeløp	220 500	233 000	248 000		277 800	289 000	320 000
			9,5 pst opp til... Fra 2001: 13,5 pst opp til... <sup>4)</sup>	248 500	262 500	272 000		762 700	793 200	830 000
			13,7 over <sup>4)</sup> Fra 2001: 19,5 pst over	284 500	262 500	272 000		762 700	793 200	830 000
		13,5 over <sup>4)</sup>					269 100			
		Klasse 2	Fribeløp	267 500	282 500	300 000		329 000	342 200	342 200
			9,5 pst opp til... Fra 2001: 13,5 pst opp til... <sup>4)</sup>	278 500	294 000	305 000		762 700	793 000	830 000
	13,7 over <sup>4)</sup> Fra 2001: 19,5 pst over		278 500	294 000	305 000		762 700	793 000	830 000	
	13,5 over <sup>4)</sup>					318 600				
	Trygde- avgift	Prosentsett	Lavsats	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0	3,0
			Mellomsats	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8	7,8
			Høy sats	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7	10,7
	Arbeids- giveravgift	Sone:	1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1	14,1
2			10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	10,6	
3			6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	6,4	
4			5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	5,1	
5			0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	0,0	
Ekstra arbeidsgiveravgift over 16 G, alle soner					12,5	12,7	12,5	12,5		
Arbeidstakere over 62 år - satsen reduseres med <sup>5)</sup>							4,0 <sup>6)</sup>			

## Særavtale for reiser innenlands for statens regning utdrag

Med virkning fra 1. april 2002.

### § 4 Rutegående transportmidler

1. Ved bruk av rutegående transportmidler skal følgende utgifter legitimeres:
  - a. Rutefly.
  - b. 1. klasse tog.
  - c. Beste klasse skip.
2. Øvrige utgifter til rutegående transportmidler dekkes uten legitimasjon.

### § 6 Bruk av egen bil

1. Det skal innhentes forhåndssamtykke av arbeidsgiver/oppdragsgiver dersom egen bil skal benyttes som transportmiddel på reisen.
2. Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av egen bil:
  - a. For inntil 9000 km i kalenderåret: kr. 3,00 per km.
  - b. Over 9000 km i kalenderåret: kr. 2,40 per km.

- c. For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø: kr. 0,05 per km i tillegg til satsene i bokstav a) eller b).
3. For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen som fremkommer i pkt. 2 et tillegg på kr. 0,70 per km.
4. Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen som fremkommer i pkt. 2, et tillegg på kr. 0,50 per km.
5. Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen som fremkommer i pkt. 2, et tillegg på kr. 0,50 per km per arbeidstaker.

## **§ 9 Kostgodtgjørelse**

1. Kostgodtgjørelse ved reise under 15 km:

For reiser under 15 km langs korteste reisestrekning, beregnes det ikke kostgodtgjørelse. Når det ikke er mulig/hensiktsmessig med bakgrunn i oppdragets karakter å innta måltidet på eget arbeidssted, kantine, personalrom, spiserom o.l., kan legitimerede utgifter til kost likevel dekkes etter tidsintervallene og satsene i pkt. 2./A>

2. Kostgodtgjørelse ved reiser mer enn 15 km:

2.1 For dagsreiser beregnes kostgodtgjørelsen slik:

- a. For reiser inntil 5 timer tilstås en legitimert sats på inntil kr. 140,- dersom forholdene tilsier det, jf. pkt. 1.
- b. For reiser fra og med 5 timer inntil 9 timer tilstås en ulegitimert sats på kr. 140,-.
- c. For reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer, tilstås en ulegitimert sats på kr. 200,-.
- d. For reiser over 12 timer tilstås en ulegitimert sats på kr. 320,-.

Når kosten er dekket av arbeidsgiver/oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap utbetales ikke kostgodtgjørelse.

2.2 Kostgodtgjørelse ved overnatting:

- e. For reiser fra og med 8 timer og inntil 12 timer: kr. 250,-.
- f. For reiser fra og med 12 timer: kr. 460,-.
- g. For reiser som varer mer enn ett døgn, regnes 6 timer eller mer inn i det nye døgnet som et helt nytt døgn.

Når enkeltmåltider er dekket av arbeidsgiver/oppdragsgiver eller av arrangør/vertskap, skal det foretas måltidstrekk i kostgodtgjørelsen, jf. for øvrig § 12 nr. 2 siste setning.

3. Hvis utgifter til kost unntaksvis overstiger satsene i pkt. 2.1 b), c), d) og pkt. 2.2, dekkes legitimert utgift utover de ulegitimerte satser med inntil 20 %.

## **§ 10 Nattillegg**

1. Der hvor staten holder tilfredsstillende kvarter tilstås ikke nattillegg. I slike tilfelle dekkes eventuelle legitimerede utgifter til leie av hybel, leilighet og lignende som staten disponerer.
2. Ulegitimert nattillegg tilstås når 3 timer eller mer av natten tilbringes utenfor bopel og overnatting ikke skjer i hjemmet.
3. Ulegitimert nattillegg ved overnatting er kr. 400,-.
4. Ulegitimert nattillegg ved overnatting på hotell eller tilsvarende, er kr. 700,-. Navnet på hotellet eller tilsvarende må oppgis på reiseregningen. Dersom utgiften til overnatting overstiger det ulegitimerte nattillegget, dekkes legitimerede utgifter utover satsen med inntil 50 %.

# Stortingets skattevedtak for inntektsåret 2002

(Storingsvedtak 28. november 2001 nr. 1528. Endret 2. desember 2002.)

## **Kapittel 1 Generelt**

### **§ 1-1. Vedtakets anvendelsesområde**

Dette vedtaket gjelder forskuddsutskrivning og endelig utskrivning av skatt på inntekt og formue.

Utskriving av statsskatt skjer for skattyterne etter de satser som følger av dette vedtak.

### **§ 1-2. Forholdet til skattelovgivningen**

Så langt dette vedtak ikke bestemmer noe annet, legges lovgivningen om skatt på formue og inntekt til grunn ved anvendelsen av vedtaket.

### **§ 1-3. Klasseansettelse**

Reglene om klasseansettelse i skatteloven § 15-4 gjelder tilsvarende for skatt etter dette vedtaket.

Personer og boer som ikke har krav på personfradrag, skal settes i skatteklasser 0. Personer som må bo i utlandet på grunn av tjeneste i den norske stat, følger samme regler som personer bosatt i Norge.

### **§ 1-4. Forskuddsutskrivning**

Skattyter som nevnt i skattebetalingsloven § 1, jf. § 2, skal betale forskudd på formues- og inntektsskatt til staten for inntektsåret 2002. Ved beregningen og innbetalingen gjelder reglene i dette vedtaket og i skattebetalingsloven.

Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v., og skattyteren ikke skal svare terminskatt etter samme lov § 7.

Plikten til å betale forskudd på inntektsskatt omfatter også person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat.

## **Kapittel 2 Formuesskatt til staten og kommunene**



### **§ 2-1. Formuesskatt til staten - personlig skattyter og dødsbo**

Personlig skattyter og dødsbo svarer formuesskatt til staten av den del av skattyterens samlede antatte formue som overstiger 120.000 kroner i klasse 0 og 1 og 150.000 kroner i klasse 2. Skattyter i klasse 1 som får særfradrag i alminnelig inntekt etter skatteloven § 6-80 til § 6-83 henføres til klasse 2 når det gjelder formuesskatt. Det samme gjelder ektefeller som lignes særskilt etter skatteloven § 2-11.

Formuesskatten beregnes etter disse satsene:

	Klasse 0 og 1	Klasse 2
0,2 pst. av de første	420.000	430.000
0,4 pst. av det overskytende beløp		

### **§ 2-2. Formuesskatt til staten - upersonlig skattyter**

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2, svarer formuesskatt til staten med 0,3 pst. Formue under 10.000 kroner er skattefri.

### **§ 2-3. Formuesskatt til kommunene**

Det svares formuesskatt til kommunen dersom skattyter ikke er fritatt for slik skatteplikt etter skatteloven kapittel 2. Skattyter som har krav på personfradrag etter skatteloven § 15-4 skal ha et fradrag i formuen på 120.000 kroner. Når skattyter er skattepliktig til flere kommuner, gjelder reglene i skatteloven § 6-90 første og tredje ledd tilsvarende for formuen. Satsen for formuesskatten til kommunene må ikke være høyere enn 0,7 pst. og ikke lavere enn 0,4 pst. Høyeste sats gjelder når ikke lavere sats er vedtatt i kommunen.

## **Kapittel 3 Inntektsskatt til staten**

### **§ 3-1. Toppskatt**

Personlig skattyter skal av personinntekt fastsatt etter skatteloven kapittel 12, svare toppskatt til staten med 13,5 pst. for den delen av inntekten som overstiger 320.000 kroner i klasse 0 og 1 og 342.200 kroner i klasse 2, og med 19,5 pst. for den delen av inntekten som overstiger 830.000 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Personlig skattyter i en kommune i Finnmark eller i kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke, skal likevel bare svare toppskatt til staten av inntekt som nevnt i første ledd med 9,5 pst. av hele den delen av inntekten som overstiger 320.000 kroner i klasse 0 og 1 og 342.200 kroner i klasse 2, og med 19,5 pst. for den delen av inntekten som overstiger 830.000 kroner i klasse 0, 1 og 2.

Dersom skattyteren er bosatt i riket bare en del av året, nedsettes beløpene i første og annet ledd forholdsmessig under hensyn til det antall hele eller påbegynte måneder av året han har vært bosatt her. Tilsvarende gjelder for skattyter som ikke er bosatt i riket, men som plikter å svare skatt etter skatteloven § 2-3 første og annet ledd, eller lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.

### **§ 3-2. Fellesskatt**

Enhver som plikter å betale inntektsskatt til kommunen etter skatteloven skal betale fellesskatt til staten. Fellesskatten skal beregnes på samme grunnlag som inntektsskatten til kommunene.

Satsen for fellesskatt skal være:

- For personlig skattepliktig og dødsbo i Finnmark og kommunene Karlsøy, Kvænangen, Kåfjord, Lyngen, Nordreisa, Skjervøy og Storfjord i Troms fylke: 10,2 pst.
- For personlig skattepliktig og dødsbo ellers: 13,7 pst.

### **§ 3-3. Skatt til staten for selskaper og innretninger**

Selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, svarer skatt til staten med 28 pst. av inntekten, fastsatt etter reglene i skatteloven.

### **§ 3-4. Skatt på grunnrenteinntekt i kraftforetak**

Av grunnrenteinntekt i vannkraftverk fastsatt i medhold av skatteloven § 18-3 svares grunnrenteskatt med 27 pst.

### **§ 3-5. Skatt til staten for person bosatt og selskap hjemmehørende i utlandet**

Skattyter som nevnt i skatteloven § 2-3 første ledd bokstav h, skal i tillegg til å svare skatt etter bestemmelsene foran i dette vedtaket svare skatt til staten med 28 pst. av inntekten. De regler som ellers gjelder ved beregning av inntektsskatt til kommunen gis tilsvarende anvendelse.

Person som ikke har bopel i riket, men som mottar lønn av den norske stat, skal av denne inntekt svare fellesskatt til staten etter satsen for personlig skattyter og dødsbo i dette vedtaket § 3-2 annet ledd annet strekpunkt, samt toppskatt som nevnt i § 3-1 første ledd. Bestemmelsene i skatteloven § 16-20 til § 16-28 gjelder tilsvarende for skattytere som nevnt i dette ledd.

Person som ikke har bopel i riket og som er aksjonær i aksjeselskap eller allmennaksjeselskap skattepliktig etter skatteloven § 2-2 første ledd eller § 2-3 første ledd, og som innen riket eller på områder nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. § 1, deltar aktivt i driften av selskapet, skal svare toppskatt som nevnt i dette vedtaket § 3-1 første ledd av personinntekt fastsatt av selskapets inntekt etter skatteloven kapittel 12.

Av aksjeutbytte som utdeles til aksjonær som er hjemmehørende i utlandet, svares skatt til staten med 25 pst. eller i tilfelle den sats som følger av skatteavtale med fremmed stat. Det samme gjelder renter på grunnfondsbevis som utdeles til skattyter hjemmehørende i utlandet.

### **§ 3-6. Skatt til staten på honorar til utenlandske artister mv.**

Skattepliktig etter lov om skatt på honorar til utenlandske artister mv., skal svare skatt til staten med 15 pst. av inntekten.

### **§ 3-7. Skattesats for utbetalinger fra individuell pensjonsavtale til bo**

Skattesatsen for utbetaling fra individuell pensjonsavtale og etter innskuddspensjonsloven til bo, som omhandlet i skatteloven § 5-40 sjette ledd, skal være 45 pst.

### **§ 3-8. Skattefri inntekt**

Inntekt under 1.000 kroner er skattefri. I utlandet bosatt aksjonær (parthaver) i aksjeselskap, allmennaksjeselskap og dermed likestilt selskap ilignes skatt når inntekten - fastsatt under ett for samtlige aksjonærer - utgjør minst 100 kroner.

## **Kapittel 4 Skatt etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v.**

### **§ 4-1. Ordinære skatter**

Skattyter som har formue knyttet til eller inntekt vunnet ved petroleumsutvinning og rørledningstransport, jf. § 2 annet ledd i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v., skal av slik formue og inntekt, i tillegg til de skatter som følger av bestemmelsene foran, svare skatt til staten etter reglene og satsene nedenfor. Det samme gjelder når skatteplikten utelukkende følger av nevnte lov.

Av formue som tilhører andre skattytere enn selskaper, svares skatt med 0,7 pst. De regler som ellers gjelder for beregning av formuesskatt til kommunen, gis tilsvarende anvendelse.

Av inntekt svares skatt med 28 pst., med mindre det skal svares skatt på inntekten etter dette vedtaket § 3-3. Skatten blir å utligne i samsvar med bestemmelsene i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. De regler som ellers gjelder ved beregning av inntektsskatt til kommunen av alminnelig inntekt gis tilsvarende anvendelse.

#### **§ 4-2. Særskatt**

Av inntekt vunnet ved petroleumsutvinning, behandling og rørledningstransport som nevnt i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 5, skal det svares særskatt med 50 pst.

#### **§ 4-3. Terminskatt**

Terminskatt for inntektsåret 2002 skrives ut og betales i samsvar med lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 7. Ved utskrivningen av terminskatt benyttes satsene ovenfor.

#### **§ 4-4. Utbytte utdelt til utenlandsk eierselskap**

Det svares ikke skatt til staten av aksjeutbytte som utdeles fra i riket hjemmehørende aksjeselskap og allmennaksjeselskap som er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 5, til selskap hjemmehørende i utlandet som direkte eier minst 25 pst. av kapitalen i det utdelende selskap. Dersom det i riket hjemmehørende selskap også har inntekt som ikke er skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumforekomster m.v. § 5, svares skatt til staten etter de alminnelige regler for aksjeutbytte som fordeles til slik inntekt. Aksjeutbytte fordeles mellom særskattepliktig inntekt og annen inntekt på grunnlag av alminnelig inntekt fratrukket skatter for henholdsvis særskattepliktig inntekt og annen inntekt.

### **Kapittel 5 Tonnasjeskatt**

#### **§ 5-1. Tonnasjeskatt**

Aksjeselskap og allmennaksjeselskap som nevnt i skatteloven § 8-10, skal svare tonnasjeskatt, jf. skatteloven § 8-16, etter følgende satser:

- 0 kroner for de første 1.000 nettotonn, deretter
- 72 kroner per dag per 1.000 nettotonn opp til 10.000 nettotonn, deretter
- 48 kroner per dag per 1.000 nettotonn opp til 25.000 nettotonn, deretter
- 24 kroner per dag per 1.000 nettotonn.

Satsene i første ledd kan reduseres etter nærmere bestemmelser fastsatt av departementet, jf. skatteloven § 8-16 første ledd.

### **Kapittel 6 Skattested**

#### **§ 6-1. Skattested for forskuddsutskrivningen**

Forskuddsutskrivningen foretas i den kommune hvor den forskuddspliktige er bosatt, jf. skatteloven § 3-1. Her medtas også forskudd på skatt av formue og inntekt som nevnt i skatteloven § 3-3. For boer gjelder bestemmelsene i skatteloven § 3-1 fjerde ledd.

For person som ikke er bosatt i riket, skal den kommunen som er angitt i skatteloven § 3-4 første, fjerde eller femte ledd eller i lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v. § 6 nr. 2, utskrive skatten.

Første og annet ledd gjelder i den utstrekning annet ikke er bestemt i medhold av skattebetalingsloven § 8 nr. 4 og § 18 nr. 4.

Utskriving av forskudd som omhandlet i dette vedtaket § 1-4 tredje ledd foretas i Oslo.

### ***§ 6-2. Skattested for ligningen***

Statsskatteligningen for personer og dødsbo foregår i den kommune hvor skattyteren etter bestemmelsene i skatteloven § 3-1 og § 3-4 blir å iligne kommuneskatt. Ved ligningen medtas formue og inntekt som skattlegges etter bestemmelsene i skatteloven § 3-3 og § 18-7.

Statsskatteligningen for selskaper og innretninger som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, foregår i kontorkommunen, jf. skatteloven § 3-2.

Ved utligning av skatt for skattepliktig etter lov om skattlegging av undersjøiske petroleumsforekomster m.v., gjelder § 6 i denne loven.

I utlandet hjemmehørende mottaker av godtgjørelse, tantieme, gratiale og lignende fra selskap eller innretning som er hjemmehørende her i riket (skatteloven § 3-4 tredje ledd), skattlegges i den kommune der selskapet har sitt kontor (hovedkontor) eller styret har sitt sete. Det samme gjelder selskap eller samlag for omsetning av brennevin, vin, fruktvin, mjød eller øl.

Skattlegging av inntekt som nevnt i dette vedtaket § 3-5 annet ledd foretas i Oslo.

## **Kapittel 7 Særlige bestemmelser om skattegrunnlag, beløpsgrenser og satser mv.**

### ***§ 7-1. Kapitalavkastningsraten for fastsetting av personinntektsdel av nærings- og selskapsinntekt (deling)***

Kapitalavkastningsraten som nevnt i skatteloven § 12-13 tredje ledd skal være maksimalt 10,0 pst.

### ***§ 7-2. Normalrentesatsen for rimelig lån i arbeidsforhold***

Normalrentesatsen som nevnt i skatteloven § 5-12 fjerde ledd skal være 6,0 pst.

### ***§ 7-3. Minstefradrag***

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-32 skal ikke settes lavere enn 4.000 kroner og ikke høyere enn 43.000 kroner. Fradrag som beregnes av inntekt som omfattes av skatteloven § 6-31 første ledd a, c, d eller e eller annet ledd skal likevel ikke settes lavere enn 31.800 kroner. Tilsvarende gjelder for rehabiliterings- og attføringspenger. Fradraget kan ikke overstige den inntekten som det beregnes av.

### ***§ 7-4. Foreldrefradrag***

Fradrag beregnet etter skatteloven § 6-48 skal ikke settes høyere enn 25.000 kroner for ett barn og 30.000 kroner for to eller flere barn.

### **§ 7-5. Personfradrag**

Frdrag etter skatteloven § 15-4 er 30.100 kroner i klasse 1 og 60.200 kroner i klasse 2.

### **§ 7-6. Skattebegrensning ved lav alminnelig inntekt**

Beløpsgrensene som nevnt i skatteloven § 17-1 første ledd skal være 81.100 kroner for enslige og 131.700 kroner for ektepar og samboere som går inn under skatteloven § 2-16.

## **Kapittel 8 Forskriftskompetanse mv.**

### **§ 8-1. Avrundingsregler og utfyllende regler**

Departementet kan gi nærmere forskrift om gjennomføring og utfylling av bestemmelsene i dette vedtak, herunder regler om avrunding av inntekts- og formuesposter, samt fradragposter.

### **§ 8-2. Adgang til å fravike reglene i vedtaket**

Reglene i dette vedtaket kan fravikes på vilkår som nevnt i skattebetalingsloven § 56 nr. 5.

# **Svalbardskatt skattesatser 20**

Storingsvedtak av 5. desember 2001 om formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2002

## **§ 1. Vedtakets anvendelsesområde**

Dette vedtaket gjelder forskuddsutskrivning og endelig utskrivning av skatt på formue og inntekt for inntektsåret 2002 etter bestemmelsene i lov av 29. november 1996 nr. 68 om skatt til Svalbard.

Skattepliktige som nevnt i skattebetalingsloven § 1, jf. § 2, og svalbardskatteloven § 5-1 første ledd, skal betale forskudd på formues- og inntektsskatt til Svalbard for inntektsåret 2002. Ved beregningen og innbetalingen gjelder bestemmelsene i dette vedtaket og i skattebetalingsloven.

## **§ 2. Skatt på formue**

Skatt på formue beregnes etter disse satsene:

- a. Personlig skattepliktig og dødsbo:
  - o 0,0 pst. av de første kr 140.000 antatt formue.
  - o 0,9 pst. av de neste kr 400.000.
  - o 1,1 pst. av det overskytende beløp.
- b. Sparebank, gjensidig forsikringsselskap og samvirkeforetak:
  - o 0,3 pst. av antatt formue.
- c. Selskap og sammenslutning som nevnt i skatteloven § 2-36 annet ledd, og som ikke er fritatt for formuesskatteplikt etter skatteloven kapittel 2:
  - o 0,0 pst. av de første kr 10.000 antatt formue.
  - o 0,3 pst. av overskytende beløp.

## **§ 3. Skatt på inntekt**

Skatt på inntekt beregnes etter disse satsene:

- a. Inntekt som skattelegges ved ligning etter svalbardskatteloven § 3-1:

- 10 pst. av alminnelig inntekt.
- Personlige skatteyttere skal ha et fradrag i alminnelig inntekt på kr 10.000.
- b. Inntekt som skattelegges ved lønnstrekk etter svalbardskatteloven § 3-2:
  - 6 pst.

#### **§ 4. Avrundingsregler**

Ved beregning av skatt ved ligning avrundes antatt formue nedover til nærmeste hele 1.000 kroner, og inntekt avrundes nedover til nærmeste hele 100 kroner.

Ved beregning av skatt ved lønnstrekk avrundes inntekten nedover til nærmeste hele krone.

#### **§ 5. Kapitalavkastningsraten for fastsetting av personinntektsdel av nærings- og selskapsinntekt (deling)**

Kapitalavkastningsraten som nevnt i skatteloven § 12-13 tredje ledd, jf. svalbardskatteloven § 3-1, skal være den samme som Stortinget har vedtatt skal gjelde på det norske fastlandet.

#### **§ 6. Normalrentesatsen for rimelig lån i arbeidsforhold**

Normalrentesatsen som nevnt i skatteloven § 5-12 fjerde ledd, jf. svalbardskatteloven § 3-1 og § 3-2, skal være den samme som Stortinget har vedtatt skal gjelde på det norske fastlandet.

#### **Takseringsreglene Forskrift om taksering av formues-, inntekts- og fradragposter til bruk ved likningen for inntektsåret 2002**

Fastsatt av Skattedirektoratet 12. desember 2002 med hjemmel i lov av 13. juni 1980 nr 24 om ligningsforvaltning (likningsloven) § 7-1 og Finansdepartementets delegeringsvedtak av 22. januar 1982

#### **Kapittel 1. Generell del (fast eiendom, lønnstakere, private forhold, mv.)**

##### **§ 1-1 Formuessatser**

##### **§ 1-1-1 Bolig og fritidseiendommer**

For bolig og fritidseiendommer (herunder i boligselskap) skal det ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene per 1. januar 2003.

Har en bolig- eller fritidseiendom steget i verdi fra 1. januar 2002 pga. påkostninger mv., kan likningsverdien likevel heves. Det samme gjelder dersom påkostninger mv. er foretatt tidligere uten å være tatt hensyn til pga. manglende eller ufullstendige opplysninger til likningsmyndighetene.

Likningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

Ved første gangs taksering av nybygde eiendommer, skal likningsverdien verken overstige 30 prosent av eiendommens kostpris inkludert grunn, eller 30 prosent av eiendommens markedsverdi.

Etablerte likningsverdier som overstiger 30 prosent av markedsverdien, kan settes ned når skattyter har dokumentert markedsverdien. Likningsverdien skal i slike tilfeller settes til maksimalt 30 prosent av dokumentert markedsverdi.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for økning av likningsverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

*§ 1-1-2 Private biler, private motorsykler og private snøscootere*

Private biler/motorsykler/snøscootere verdsettes med utgangspunkt i kjøretøyets listepreis ved registrering som ny:

Registreringsår som ny

2002	75	prosent
2001	65	"
2000	55	"
1999	45	"
1998	40	"
1997	30	"
1996	20	"
1987 t.o.m 1995	15	"
1973 t.o.m 1986	1000	kr

Årsmodell 1972 eller eldre anses som veterankjøretøy og verdsettes til antatt salgsverdi.

Har kjøretøyet av spesielle grunner gått særskilt ned i verdi, kan verdien settes lavere enn hva som følger av skalaen ovenfor.

*§ 1-1-3 Campingvogner*

Campingvogner verdsettes med utgangspunkt i campingvognens listepreis som ny etter skalaen i § 1-1-2.

*§ 1-1-4 Lystfartøy (fritidsbåt)*

Lystfartøy med antatt salgsverdi (medregnet påhengsmotor og fast utstyr) på kr 50 000 eller høyere, verdsettes normalt til 75 prosent av forsikringssummen.

Fritidsbåt med lavere antatt salgsverdi (medregnet påhengsmotor og fast utstyr) enn kr 50 000 omfattes av § 1-1-5.

*§ 1-1-5 Innbo og annet løsøre som ikke gir inntekt*

Innbo mv., herunder lystfartøy/fritidsbåt med lavere antatt salgsverdi enn kr 50 000, verdsettes i forhold til forsikringssummen etter følgende prosentsetninger:

Av de første kr 1 000 000 settes likningsverdien til 10 prosent = kr 100 000

Av de neste kr 400 000 settes likningsverdien til 20 prosent = kr 80 000

Av det overskytende regnes 40 prosent

Av sum verdi beregnet på denne måten, skal inntil kr 100 000 trekkes fra som fribeløp.

Er fritidsbåt med antatt salgsverdi under kr 50 000 ikke forsikret, settes verdien til antatt salgsverdi.

## **§ 1-2 *Inntektssatser***

### **Skattepliktig overskudd på utgiftsgodtgjørelser til lønnstakere**

#### **§ 1-2-1 *Kostbesparelse***

Er arbeidstakerens kost dekket etter regning eller ved administrativ forpleining, verdsettes kostbesparelsen til kr 63 per døgn. Der satsene under § 1-2-2 og § 1-2-3 anvendes, skal det ikke gjøres tillegg for kostbesparelse, da dette er tatt hensyn til i satsene.

#### **§ 1-2-2 *Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold med overnatting - innenlands***

Når godtgjørelse for kost på tjenestereiser med overnatting eller opphold utenfor hjemmet er utbetalt med inntil:

- kr 460 per døgn for skattytere som har bodd på hotell mv., og skattyter selv betaler frokosten
- kr 232 per døgn for skattytere som har bodd på pensjonat mv. hvor de ikke kan stille noe mat selv, heller ikke frokost og aftens eller
- kr 154 per døgn for andre skattytere som bor på hybel/brakke med kokemuligheter (privat overnatting),

kan det normalt med de reserverasjoner som følger nedenfor, legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt noe overskudd. Forutsetningen er at skattyteren må dekke de reelle kostnader til kost selv, uten subsidiering mv. fra arbeidsgiver eller annen oppdragsgiver. Subsidiering omfatter ikke kontantgodtgjørelse (diettgodtgjørelse) utbetalt direkte til skattyter. Småutgifter og tillegg for kostbesparelse er inkludert i alle satsene ovenfor.

Godtgjørelse etter de to høyeste satsene anses bare medgått fullt ut når skattyter kan legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat. Ved manglende legitimasjon benyttes laveste sats.

Godtgjøres det at det ikke er forsvarlig og hensiktsmessig - bl.a. sett i forhold til krav til hygiene mv. - å tilberede frokost eller aftens på oppholdsstedet, kan pensjonatsatsen benyttes.

Er godtgjørelsen utbetalt med høyere satser enn ovenfor, vil merutbetalingen være skattepliktig med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på arbeidsreiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 40 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Natttillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig særavtale, anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd. Satsen for natttillegg reduseres fra og med 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Den framlagte legitimasjon må være i samsvar med Skattedirektoratets forskrift av 22. november 1999 nr. 1160 § 6-13 om krav til legitimasjon vedrørende fradrag for merkostnader til kost og losji ved arbeidsopphold utenfor hjemmet.

#### **§ 1-2-3 *Godtgjørelse til kost og losji ved tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet med overnatting - utenlands***



Utbetalt kostgodtgjørelse på tjenestereise med overnatting eller ved opphold utenfor hjemmet kan godkjennes som medgått inntil satsene etter statens utenlandsregulativ for vedkommende land, når skattyteren gjennom reiseregning legitimerer at han har bodd på hotell.

Kan skattyteren ikke legitimere å ha bodd på hotell eller pensjonat, legges laveste sats under § 1-2-2 til grunn.

Natttillegg utbetalt for tjenestereiser i samsvar med satser og legitimasjonskrav i statlig regulativ (særavtale) anses ikke å ha gitt skattepliktig overskudd.

Satsene for nattillegg og kostgodtgjørelse reduseres med 25 prosent fom 29. døgn ved lengre sammenhengende opphold på ett sted.

Har arbeidstaker fri kost og losji (administrativ forpleining) på arbeidsreiser med overnatting, og i tillegg får utbetalt godtgjørelse til dekning av småutgifter, anses inntil kr 60 per døgn av godtgjørelsen ikke å gi overskudd.

Se vedlegg 1 som viser satser for kostgodtgjørelse og nattillegg for statstjenestemenns tjenestereiser i utlandet.

#### *§ 1-2-4 Kost på tjenestereiser uten overnatting*

Når det ytes kostgodtgjørelse etter statens satser eller lavere satser på tjenestereiser som ikke medfører overnatting, anses dette ikke å gi skattepliktig overskudd. Kostgodtgjørelsen må være utbetalt i samsvar med de øvrige vilkår som framgår av særavtale for reiser innenlands for statens regning.

Overstiger godtgjørelsen statens satser, vil merutbetalingen utgjøre et skattepliktig overskudd med mindre full kostnadsdokumentasjon framlegges.

Se vedlegg 2 for vilkår og satser.

#### *§ 1-2-5 Langtransportsjåfører - kost ved kjøring i utlandet*

Er godtgjørelse til kost for langtransportsjåfører for kjøring i utlandet utbetalt med inntil kr 300 per døgn, kan det normalt legges til grunn at godtgjørelsen ikke har gitt overskudd. Satsen inkluderer småutgifter.

#### *§ 1-2-6 Beskatning av overskudd på kilometergodtgjørelse utbetalt etter kilometersatser for bruk av privat bil mv.*

Frem til 1. juli anses bilgodtgjørelse som overstiger kr 2,05 pr. km å gi et arbeidsgiveravgiftspliktig overskudd. Fradragssatsen for nevnte tidsrom er derfor fastsatt til kr 2,05 pr. km.

Et eventuelt overskudd som følge av at fradragssatsen er fastsatt til kr 2,05 pr. km for første halvår vil likevel være skattefritt under forutsetning av at bilgodtgjørelsen ikke overstiger statens satser, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-15-8.

Følgende fradragssatser kan legges til grunn:

#### Frem til 1. juli:

Uavhengig av kilometerlengde:

kr 2,05 pr. km (kr 2,10 pr. km)

### Fra og med 1. juli:

For de første 9 000 km i inntektsåret: kr 3,00 pr. km (kr 3,05 pr. km)  
Over 9 000 km: kr 2,40 pr. km (kr 2,45 pr. km)

(Tallene i parentes gjelder ansatte med arbeidssted i Tromsø.)

Kravene til legitimasjon i forskrift av 14. oktober 1976 nr. 9830 § 3 femte ledd om fritak for forskuddstrekk gis tilsvarende anvendelse her.

Har skattyter fått tillegg etter statens satser for passasjerer, økes satsene ovenfor med kr 0,50 per km per passasjer. Når skattyter har fått særskilt tillegg for kjøring på skogs- og anleggsvei, økes fradragssatsen med kr 0,70 per km. Mottas godtgjørelse for 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 takgrind, økes fradragssatsene med kr 0,50 per km (f. eks tilhenger).

For ansatte i landpost- og lokalomdelingstjenesten økes fradragssatsen med kr 0,60 per km. Det samme gjelder lensmenn og lensmannsbetjenter.

En skattyter som kjører minst 6 000 km i tjenesten årlig, kan kreve å bli lignet etter regnskap. Samme likningsmåte må da fastholdes for en og samme bil, bl. a. av hensyn til avskrivninger og den skattemessige behandling ved salg mv., med mindre det gjennomføres uttaksbeskatning.

Underskudd på godtgjørelse for bruk av bil kan godkjennes til fradrag for yrkesbil som lignes etter regnskap. Ved bruk av privatbil i yrket (under 6000 km), vil differanse som oppstår når godtgjørelsen utgjør et mindre beløp enn et fradrag beregnet etter en sats på kr 3,20 per km i yrket (arbeidssted i Tromsø kr 3,25) før 1. april og kr 3,00 per km (kr 3,05) fra og med 1. april, også komme til fradrag.

Når det blir utbetalt godtgjørelse for yrkeskjøring med motorbåt under 50 HK, vil en ved overskuddsberegningen i alminnelighet kunne nyttes en fradragssats på kr 3,10 per km. Ved bruk av motorbåt med motor fra og med 50 HK, kan nyttes en fradragssats på kr 6,00 per km. Ved bruk av snøscooter, kan nyttes en fradragssats på kr 6,10 per km. Ved bruk av moped eller lett motorsykkel kan nyttes en fradragssats på kr 1,35 per km. Ved bruk av tung motorsykkel, kan nyttes en fradragssats på kr 2,45 per km. Se vedlegg 2 for satser ved bruk av egen bil fastsatt etter statens særavtale.

Se vedlegg 2 for satser ved bruk av egen bil fastsatt etter statens særavtale.

#### *§ 1-2-7 Godtgjørelse ved bruk av egen sykkel i yrket*

Godtgjørelsen anses ikke å gi skattemessig overskudd når betalingen ligger innenfor satsene i statens særavtale. Satsen er kr 1,00 per km.

#### *§ 1-2-8 Smusstillegg - skattepliktig del*

2/3 av smusstillegg inntil kr 4050 regnes som inntekt. Overskytende beløp regnes i sin helhet som inntekt.

#### *§ 1-2-9 Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere*

Utstyrsgodtgjørelse til idrettsdommere innen lagidretter hvor det er nødvendig med spesielt utstyr, som f.eks. sko, drakt, beskyttelse mv., godkjennes som skattefri godtgjørelse ved likningen med inntil kr 200 per oppdrag. Samlet skattefri utstyrsgodtgjørelse som utbetales til

idrettsdommeren fra samme oppdragsgiver, kan ikke overstige kr 2 000 per år. Utstyrsgodtgjørelsen kan utbetales i tillegg til beløp som kan utbetales skattefritt etter sktl § 5-15 (1) bokstav i, jf. forskrift av 30.12.1983 nr. 1974 om begrensning av lønnsoppgaveplikt § 1. Det er en forutsetning at dommeren faktisk har kostnader til slikt utstyr, og at slike kostnader ikke blir dekket på annen måte.

*§ 1-2-10 Redskaps- og verktøyhold mv.*

Ved likningen kan det legges til grunn at godtgjørelse på 18 prosent av den manuelle hogstinntekt uten feriepenger, som skogsarbeidere mottar til dekning av kostnader ved hold av motorsag og annen redskap (avskrivning, vedlikehold og driftskostnader), normalt tilsvarer skogsarbeidernes kostnader.

**Verdsettelse av naturalytelser**

***§ 1-2-15 Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil, jf. skatteloven § 5-13***

Med hjemmel i forskrift av 21. juni 1993 nr. 546 § 2-2 om forskuddstrekk i naturalytelser og om verdsettelse av naturalytelser ved forskuddstrekket, jf. forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-1 flg., har Skattedirektoratet fastsatt satser for fordel ved bruk av arbeidsgivers bil. De samme satsene fastsettes for likningen.

Skattedirektoratet fastsetter i henhold til forskrift av 19. november 1999 nr. 1158 § 5-13-4 (1) kilometersatser gradert etter prisklasser hvor opprinnelig listepris som ny legges til grunn.

Fordel ved privat bruk av arbeidsgivers bil fastsettes etter følgende kilometersatser:

Prisklasser	Per km
Til og med kr 75 000	kr 2,85
75 001 100 000	kr 3,45
100 001 150 000	kr 4,05
150 001 200 000	kr 4,70
200 001 250 000	kr 5,55
250 001 300 000	kr 6,40
Over kr 300 000	kr 7,00

Når skattyterens kjøring mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) overstiger 4 000 km i året, beregnes fordel ved kjøring mellom hjem - arbeid for overskytende antall km etter en sats på kr 1,40 per km.

Dersom bilens listepris som ny overstiger kr 450 000, skattlegges den private bruk med kr 7,00 pr. km tillagt 10 pst. av bilens listepris over kr 450 000. Er bilen bare stilt til privat disposisjon en del av året, skal 10 pst-tillegget utover kr 450 000 reduseres forholdsmessig.

Når yrkeskjøringen er mer enn 40 000 km, er grensen for 10 pst-tillegget kr 500 000.

***§ 1-2-16 Fordel ved erverv av brukt datautstyr i arbeidsforhold***

Er eiendomsretten til datautstyr overdratt til arbeidstaker, vil det foreligge en skattepliktig fordel hvis arbeidstaker betaler en lavere verdi enn markedsverdi. Fordelen settes til differansen mellom markedsverdi og det vederlag den ansatte har betalt for datautstyret. Kan ikke annen verdi spesifikt påvises, legges følgende markedsverdi til grunn:

Utstyr som er mindre enn 1 år gammelt: 100 prosent av opprinnelig kostpris

Utstyr som er mellom 1 og 2 år gammelt: 60 prosent av opprinnelig kostpris

Utstyr som er mellom 2 og 3 år gammelt: 30 prosent av opprinnelig kostpris

Utstyr som er 3 år eller eldre: kr 1.000

Med opprinnelig kostpris menes arbeidsgivers faktiske anskaffelseskostnader inklusive merverdiavgift og fratrukket eventuelle rabatter. I de tilfeller investeringsavgift skal svares etter lov av 19. juni 1969 nr. 67 om avgift på investeringer mv. § 3, vil dette omfattes av kostprisen.

### ***§ 1-2-17 Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff***

Etter skatteloven § 5-12 tredje ledd settes fordelten til den verdien som er fastsatt for beregning av forskuddstrekk etter skattebetalingsloven § 6 nr. 2.

Med hjemmel i skattebetalingsloven § 6 nr. 2, jf. § 2-1 i forskrift av 21. juni 1993 nr 546, har Skattedirektoratet i melding 5/2002 fastsatt følgende satser for kost og losji:

Fritt opphold (kost og losji) kr 86 per dag

Fri kost (alle måltider) kr 63 per dag

Fri kost (to måltider) kr 49 per dag

Fri kost (ett måltid) kr 33 per dag

Fritt losji (eget eller delt rom) kr 23 per dag

Det skal bare regnes med det antall dager som arbeidstakeren faktisk mottar slike ytelser.

### **Verdsettelse av særskilte ytelser**

#### ***§ 1-2-20 Brenselstilskudd til prester***

Brenselstilskudd som overstiger kr 20 440 per år til prester som bor i tjenesteboliger, unntas fra beskatning.

#### ***§ 1-2-21 Drikkepenger***

Når drikkepenger til serveringspersonale (bortsett fra prosentlønn serveringspersonale), drosjesjåfører mv. ikke er oppgitt i selvangivelsen, settes beløpet skjønnsmessig til 3 prosent av innberettet lønn.

### **Avkastning av kapital**

#### ***§ 1-2-30 Garasje***

For egen bruk av garasje som ligger på samme tomt som direkte lignet bolig og lignes direkte, jf. skatteloven § 7-1 bokstav b, settes bruttoinntekten til kr 160 per mnd (kr 1 920 per år) per garasjeplass.

#### ***§ 1-2-31 Bankinnskudd***

Avkastning av bankinnskudd settes til 6 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

#### ***§ 1-2-32 Andre fordringer***

Avkastning av andre fordringer settes etter fordringens art, men likevel ikke under 6 prosent når det mangler oppgaver fra skattyter.

### ***§ 1-3 Fradragssatser***

## **Kostnader ved fravær fra hjemmet**

Kostsatsene under er nettosatser, og inkluderer tillegg for kostbesparelse i hjemmet.

### ***§ 1-3-1 Fradrag for losji ved opphold i brakke/campingvogn***

Bor skattyter under arbeidsopphold utenfor hjemmet i egen brakke/campingvogn, som ikke anses som driftsmiddel, fastsettes fradraget til kr 45 per døgn.

### ***§ 1-3-2 Fradrag for kost ved opphold på hybel/brakke***

Satsen settes fra første døgn til:

- kr 154 per døgn

### ***§ 1-3-3 Merkostnader til kost ved pensjonatopphold o.l.***

Skattytere som har bodd på pensjonat/internat o.l., hvor de ikke har mulighet til å tilberede frokost eller aftens, gis fradrag for merkostnader til kost med kr 232 per døgn regnet fra og med første døgn.

### ***§ 1-3-4 Merkostnader til kost på tjenestereiser/opphold utenfor hjemmet som varer ett døgn eller mer - hotellopphold***

Fradragssats for familieforsørgere og enslige settes til kr 460 per døgn. Når fradrag for kostnader til frokost er inkludert i romprisen eller disse kostnadene blir refundert etter regning, settes fradragssatsen til kr 385.

Ved tjenestereiser i utlandet innrømmes fradrag for kost etter satser som tilsvarer den godtgjørelse som utbetales for vedkommende land etter statens særavtale for reiser i utlandet.

Kan ikke skattyteren godtgjøre å ha bodd på hotell, innrømmes fradrag etter pensjonatsatsen i § 1-3-3 eller hybel-/brakkesatsen i § 1-3-2

### ***§ 1-3-5 Fradrag for kos besøksreiser for pendler som har fri kost på arbeidsstedet***

Merkostnader til kost når reisen mellom pendlerbolig og hjem ikke medfører overnatting, men varer i 6 timer eller mer, og kostnadene ikke er dekket av arbeidsgiver, settes til kr 75. Det kan kreves fradrag for høyere kostnader dersom disse dokumenteres.

### ***§ 1-3-6 Merkostnader til ett måltid for skattytere som daglig reiser mellom hjem og arbeidssted***

For skattytere som reiser daglig mellom hjem og arbeidssted, men som har så langt fravær at de må spise ett måltid ekstra om dagen utenfor hjemmet, settes fradraget til kr 75 per dag. Slikt fradrag skal i alminnelighet bare innrømmes skattytere som faktisk kjøper mat og har et sammenhengende fravær fra hjemmet på 12 timer eller mer. Fradraget inngår i minstefradraget.

### ***§ 1-3-7 Fradrag for småutgifter***

Skattytere som av hensyn til arbeidet må bo utenfor hjemmet, og som krever fradrag for faktiske kostnader til kost, gis i tillegg fradrag for «småutgifter» (kostnad til telefon avis o.l.) med kr 40 per døgn. Det samme gjelder sjøfolk som anses å bo utenfor hjemmet av hensyn til arbeidet, og som har helt eller delvis fri kost eller hyretillegg.

### ***§ 1-3-8 Langtransportsjåfører - fradrag for merkostnader til kost i utlandet***

For langtransportsjåfører på turer i utlandet settes merkostnadene til kr 300 per døgn. Satsen inkluderer småutgifter.

#### ***§ 1-3-9 Beregning av antall fraværsdøgn***

Fradrage ovenfor beregnes på grunnlag av følgende fraværsdøgn:

Uten lørdagsfri 280 dager

Fri annenhver lørdag 255 dager

Fri hver lørdag 240 dager

Det er forutsatt hjemreise hver uke. Hvis dette ikke er tilfelle, må antall fraværsdøgn forhøyes.

#### **Reiser mellom hjem og fast arbeidssted**

##### ***§ 1-3-10 Fradrag for daglig reise mellom hjem og fast arbeidssted (arbeidsreise) og pendlers besøksreiser til hjemmet***

For samlet reiselengde i året opp til 35 000 km, settes fradraget til kr 1,40 per km.

For samlet reiselengde over 35 000 km settes fradraget til kr 0,70 per km.

#### **Forskjellige arbeidskostnader mv.**

Nedenfor følger fradragssatser til bruk for arbeidstakere som har utgifter som overstiger minstefradraget.

##### ***§ 1-3-20 Fradragssatser for privatbil og andre framkomstmidler som brukes noe i virksomhet/yrke***

For bil som ikke lignes som yrkesbil, gis fradrag for bruk i yrket med kr 3,20 per km (arbeidssted i Tromsø kr 3,25) før 1. april. Fra og med 1. april er satsen kr 3,00 (kr 3,05).

For andre framkomstmidler gis fradrag etter satsene i § 1-2-6, 7. ledd.

##### ***§ 1-3-21 Fradragssats for redskaps- og verktøyhold for bygningsarbeidere***

Når bygningsarbeidere selv må holde verktøy i sitt arbeid uten særskilt godtgjørelse, settes fradraget for håndverktøy til kr 2 000 per år.

##### ***§ 1-3-22 Fradrag for uniformskostnader for drosjesjåfører***

Fradrag for uniform for drosjesjåfører godkjennes ved likningen med kr 2 000 per år.

##### ***§ 1-3-23 Fradrag for faglitteratur***

Når vilkårene for fradrag ellers forutsettes å foreligge, gis fradrag med inntil kr 1 350 per år uten nærmere spesifisering.

##### ***§ 1-3-24 Spesielle fradragssatser for journalister mv.***

Kostnader til bøker, tidsskrifter, aviser mv. for journalister mv. godtas uten spesifisering til fradrag med inntil kr 1 350 i inntektsåret. Kostnader til internasjonalt pressekort godkjennes med kr 250. Når kostnadene til reise i yrket ikke kan sannsynliggjøres, gis fradrag etter skjønn med kr 2 000 per år samlet for reiser med egen bil og offentlig kommunikasjonsmiddel.

##### ***§ 1-3-25 Fradragssats ved bruk av eget hjem til møte-/kursvirksomhet***

Ved avholdelse av møte/kurs i hjemmet som ledd i inntektsgivende arbeid, gis det fradrag med kr 6 per deltaker per møte til dekning av kostnadene til strøm, fyring, rengjøring, slitasje o.l.

### ***§ 1-3-26 Skjønnsmessig fradrag for bruk av hjemmekontor***

I de tilfelle fradrag for hjemmekontor kan godtas, og opplysninger om fordeling av leieverdi eller areal ikke foreligger, settes fradraget til kr 1 350.

### **Andre kostnader**

#### ***§ 1-3-30 Fradrag for kostnader til doktormiddag***

Dersom høyere beløp ikke kan dokumenteres, gis det fradrag for kostnader til middag for opponenter, veiledere mv. inntil kr 16 000, begrenset til kr 800 per kuvert. Fradrag gis ikke for bespisning av familie og venner.

### **Barnepassere**

#### ***§ 1-3-40 Fradragssats for barnepassere***

Når ikke annet kan dokumenteres, vil den som passer andres barn i eget hjem, kunne kreve fradrag med 50 prosent av vederlaget for barnepass eller høyst kr 700 per måned for hvert barn til dekning av kostnader til kosthold, ekstra kostnader til vask, oppvarming mv.

Barnepassere som driver dette som næringsvirksomhet, kan velge standardfradrag istedenfor fradrag for faktiske kostnader, forutsatt at valget binder for framtidige inntektsår så lenge forholdene i det vesentlige er uendret, og minst 5 år dersom virksomheten drives så lenge.

## **Kapittel 2. I virksomhet**

### ***§ 2-1 Formuessatser***

Er ikke annet bestemt i den enkelte paragraf nedenfor eller i takseringsreglene forøvrig, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

#### ***§ 2-1-1 Faste eiendommer***

Her inngår forretningseiendommer, jordbrukseiendommer, hotell-, losji- og bevertningsbygg, industri-, kontor- og lagerbygg, tomtearealer mv.

For slike eiendommer skal det ikke foretas noen generell økning av likningsverdiene per 1. januar 2003. Enkeltstående eiendommer som har vesentlig lavere likningsverdi enn sammenlignbare eiendommer, kan likevel økes. Har en eiendom steget i verdi fra 1. januar 2002 pga. vesentlige påkostninger mv., kan likningsverdien alltid økes. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er blitt kjent for likningsmyndighetene på senere tidspunkt.

Likningsverdien på eiendommer som ligger vesentlig over takstnivået for sammenlignbare eiendommer ellers i kommunen, kan settes ned.

Omsetning av en eiendom gir i seg selv ikke grunnlag for økning av likningsverdien. Retningslinjene ovenfor gjelder selv om det er fastsatt endrede eiendomsskattetakster i kommunen.

#### ***§ 2-1-2 Driftsløse***

Formuesverdien for driftsløsøre settes til den likningsmessig nedskrevne verdien ved utgangen av inntektsåret. Er saldoen negativ, settes formuesverdien til kr 0. Positiv saldo verdi reduseres dersom skattyter påviser at den samlede faktiske verdien av driftsmidlene er lavere enn nedskrevet verdi. Fast teknisk utstyr skal formueslignes sammen med driftsbygningene selv om utstyret etter avskrivningsreglene inngår på saldogruppen «driftsløsøre».

### **§ 2-1-3 Innkjøpt varelager**

Innkjøpt varelager verdsettes til anskaffelsesverdien, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a.

### **§ 2-1-4 Verdsetting av skip, fiskefartøyer, borefartøyer mv.**

a) Skip med kjent kostpris

Verdsettingsreglene gjelder alle typer skip, borefartøyer, boliggrigger, fiskefartøyer, taubåter mv. (jf. Ot. prp.1 97/98 punkt 6.4)

Nybygde skip skal i leveringsåret (år 1) verdsettes til 85 prosent av kostpris uansett når i året de leveres. Fra år 2 til og med år 15 skal gjenværende formuesverdi årlig reduseres med 15 prosent. Avrundet uten desimaler vil formuesverdien utgjøre i prosent av kostpris som ny:

Leveringsår:

År 1 85 prosent av kostpris

" 2 72 "

" 3 61 "

" 4 52 "

" 5 44 "

" 6 37 "

" 7 31 "

" 8 26 "

" 9 22 "

" 10 19 "

" 11 16 "

" 12 14 "

" 13 12 "

" 14 10 "

" 15 10 "

Skip levert i 1987 eller tidligere, verdsettes til 10 prosent av kostpris. Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsverdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdi, kan salgsverdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med «salgsverdien» menes her verdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

Selv om et skip skifter eier, skal skipets kostpris som nytt legges til grunn for beregningen.

b) Skip med ukjent kostpris



Ved kjøp av skip hvor det ikke er mulig å fastslå byggeprisen, kan det tas utgangspunkt i 85 prosent av kjøpers kostpris. Det gis videre 15 prosent årlig reduksjon av gjenværende formuesverdi inntil skipet har nådd en alder på 15 år fra det var ferdigbygd. Restverdien blir stående videre som formuesverdi.

Dersom det på grunn av spesielle markedsforhold mv. godtgjøres at salgsværdien for et skip vil være lavere enn den beregnede formuesverdien, kan salgsværdien legges til grunn, jf. skatteloven § 4-1 første ledd. Med «salgsværdien» menes her værdien uten justering opp eller ned for påhvilende certepartier/konsesjoner.

#### c) Påkostninger

Betydelige påkostninger skal vurderes for seg og verdsettes særskilt. Påkostninger over 20 prosent av skipets kostpris som nytt eller brukt anses som betydelige. Slike påkostninger skal verdsettes til 85 prosent i år 1 med en årlig reduksjon på 15 prosent av gjenværende verdi i 15 år. Værdien kan ikke settes lavere enn 10 prosent av påkostningens kostpris. En betydelig påkostning vil etter dette behandles tilsvarende anskaffelsen av et nytt skip, jf. § 2-1-4 a.

Formuesværdien av det «opprinnelige» skipet må reduseres med eventuell forholdsmissig værdi av utstyr som tas ut i forbindelse med en ombygging.

Påkostninger på under 20 prosent av skipets kostpris vil ikke bli gjenstand for særskilt værdsettelse. Slike mindre påkostninger vil dermed ikke ha innvirkning på formuesfastsettelsen. Påkostninger fordelt over flere år vil kunne ses i sammenheng ved anvendelse av 20- prosentgrensen.

#### d) Kontrakter

Nybyggingskontrakter for skip skal verdsettes til 85 prosent av kontraktsprisen.

#### **§ 2-1-5 Samordning mellom kapitalavkastningsgrunnlaget (ved beregning av personinntekt) og de likningsmessige formuesværdier.**

I foretak hvor det fastsettes personinntekt etter skattelovens kapittel 12, skal det for beregningsåret foretas en samordning av værdiene på eiendelene ved formueslikningen og eiendelenes utgående værdi i kapitalavkastningsgrunnlaget, dersom de utgående værdier er fastsatt til:

- regnskapsmessig værdi, eller til
- andel av forsikringsværdi per 31. desember 1990, eller
- etter takst eller avtale som erstatter takst,

og den fastsatte værdi overstiger den formuesværdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn per 1. januar 2003. Dersom værdiene som er lagt til grunn ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget, overstiger den værdi som ellers ville ha blitt lagt til grunn per 1. januar 2003, legges denne høyere værdi til grunn ved formueslikningen dersom skattyter ikke kan påvise en lavere faktisk værdi. Værdien ved formueslikningen settes ikke høyere enn høyeste lovlige værdi etter skatteloven kapittel 4.

Formuesværdien av skog kan ikke settes høyere enn takstværdi utarbeidet etter retningslinjene i skatteloven § 4-11 (2).

For varelager skal det ikke skje noen form for oppskrivning, da formuesverdien følger verdien i skatteloven § 14-5 annet ledd.

Formuesverdien for oppdrettsfisk i oppdrettsnæringen settes til 65 prosent av tilvirkningsverdien, jf. § 3-1-3 g. Nyttens imidlertid en høyere verdi som kapitalavkastningsgrunnlag, vil samme beløp måtte legges til grunn som formuesverdi. Verdien kan imidlertid ikke settes høyere enn hva som følger av skatteloven § 4-17, jf § 14-5 annet ledd, dvs. full tilvirkningsverdi.

### Spesielt for selskaper

Det gjelder særskilte regler for samordning av kapitalavkastningsgrunnlaget og likningsmessig formuesverdi ved beregning av formuesverdier av ikke-børsnoterte aksjer. Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 4-12-2 (5) om formuesverdi av ikke-børsnoterte aksjer, skal kapitalavkastningsgrunnlaget og likningsmessig formuesverdi samordnes uansett hvilken verdsettelsesmetode som er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget. Ved beregning av formuesverdien av ikke-børsnoterte aksjer skal verdiene som er benyttet ved beregning av kapitalavkastningsgrunnlaget, regnes som formuesverdi hos selskapet dersom denne er høyere enn likningsverdien. Verdien ved formueslikningen settes likevel ikke høyere enn omsetningsverdi.

### **§ 2-2 Inntektssatser**

#### **§ 2-2-1 Boligbyggelag- avkastningsprosent**

Boligbyggelag skal ilignes skatt på avkastningen av lagets formue, jf. skatteloven § 10-51. Avkastningsprosenten som skal nyttes, er satt til 3,5 prosent. Formuesavkastningen kan ikke settes høyere enn det faktiske overskuddet, beregnet etter skattelovens ordinære regler.

### **§ 2-3 Fradragssatser**

Hvis ikke annet er bestemt nedenfor, gis regnskapspliktige skattytere fradrag etter faktiske kostnader, dokumentert ved bilag.

#### **§ 2-3-1 Småutgifter**

I tillegg til dokumenterte kostnader til kost, kan det kreves fradrag for småutgifter med kr 40 per døgn.

#### **§ 2-3-2 Kostnader til losji og kost som ikke er fastsatt etter tariff**

Satsene er oppført under § 1-2-17 « Fordel ved kost og losji som ikke er fastsatt etter tariff»

#### **§ 2-3-3 Lønn til hjemmeværende barn som samtidig går på skole**

Normalsatser for arbeid utført av barn:

	1.1. - 31.3. 2002	1.4. - 31.12. 2002
Alder	Timesats	Timesats
17 år	kr 75	kr 79
16 "	" 72	" 76
15 "	" 63	" 66
14 "	" 55	" 58
13 "	" 49	" 52

Det kan bare unntaksvis bli tale om å fradragsføre lønn til egne barn under 13 år.

For barn mellom 13 og 16 år er timesatsene redusert skjønnsmessig i forhold til satsene for barn i alderen 16-18 år. Eventuell overgang til høyere sats gjelder fra og med den måneden vedkommende fyller år.

Satsene bør normalt legges til grunn uansett til hvilke tider arbeidet er utført. Kost til forsørgede barn kan ikke ses på som betaling for arbeid.

I tillegg til vanlig lønns- og trekkoppgave skal skjemaet «Særskilt oppgave over lønn og annen godtgjørelse til ektefelle og barn» (RF-1160) fylles ut, og leveres sammen med selvangivelsen.

#### **§ 2-3-4 Eierens private campingvogn brukt av ansatte i virksomheten**

For campingvogn, som er anskaffet til privat bruk, som også brukes til spisebrakke/overnattingsbrakke for ansatte i eierens virksomhet, kan det bare innrømmes fradrag for den ekstra verdiforringelse som skyldes bruken i virksomheten. Slik ekstra verdiforringelse settes skjønnsmessig til kr 90 per døgn. Det årlige fradrag begrenses oppad til 10 prosent av vognens kostpris som ny dersom skattyteren eier den, eller til den årlige leie dersom campingvognen leies.

#### **§ 2-3-5 Diverse satser vedrørende bruk av private formuesobjekter i virksomhet**

- de samme gjelder tilsvarende for lønnstakere, jf Kapittel 1

- a. Bruk av privat bil/båt i virksomheten

Satsene er oppført under § 1-3-20

- b. Campingvogn brukt av eieren til overnatting i egen virksomhet

Satsen er oppført under § 1-3-1

- c. Bruk av eget hjem til møte- og kursvirksomhet

Satsen er oppført under § 1-3-25

- d. Bruk av hjemmekontor

Satsen er oppført under § 1-3-26

#### **§ 2-3-6 Avgrensning av representasjonskostnader - kostnader til bevertning**

Kostnader til servering utenfor virksomhetens lokaler kan ikke overstige kr. 300 per person.

#### **§ 2-3-7 Kostnader til sjøhyre for lottfiskere (ikke regnskapspliktige) som ikke har krav på minstefradrag**

Foreligger ikke dokumentasjon, kan kr 2000 godtas som kostnad til sjøhyre for helårsfiskere. For sesongfiskere er satsen kr 1350.

### **Kapittel 3 - Spesielle verdsettingsregler og -satser for primærnæringene**

#### **§ 3-1 Formuessatser**

Er ikke annet bestemt i den enkelte paragraf nedenfor eller bestemmelsene foran i denne forskrift, skal formuesobjektene verdi settes til omsetningsverdien 1. januar i året etter inntektsåret, jf. skatteloven § 4-1.

### **§ 3-1-1 Skogbrukseiendommer**

Formuesverdien på skog skal settes til avkastningsverdien, jf. skatteloven § 4-11, annet ledd.

Fastsettelsen av formuesverdiene på skog er hjemlet i likningsloven § 7-1, nr. 3 og i forskrift gitt av Skattedirektoratet 14.11.89 etter delegasjonsvedtak av 27.01.82. I punkt 9.4 i forskriften er det uttrykt at revisjon av formuesverdiene skal skje når Skattedirektoratet bestemmer.

For inntektsåret 2002 skal skogverdiene beholdes uendret på samme nivå som for 2001.

### **§ 3-1-2 Jordbrukseiendommer**

Jordbrukseiendommer skal verdsettes under ett med bygninger og rettigheter som hører til eiendommen, jf. skatteloven § 4-11 første ledd. Om fastsettelsen av formuesverdien, se kapittel 2, § 2-1-1 «Andre eiendommer».

For driftsløsøre henvises til § 2-1-2.

### **§ 3-1-3 Varelager, buskap og oppdrettsfisk**

Varebeholdning settes til anskaffelsesverdi, eller tilvirkningsverdi for egentilvirket vare, jf. skatteloven § 14-5 annet ledd, bokstav a. Til tilvirkningsverdi regnes kostpris for råstoff, halvfabrikata, hjelpestoffer og produksjonslønn.

#### **A) BUSKAP**

Reglene om verdsetting av buskap er gitt i § 4 i forskrift til ligningsloven «Regnskapsforskrifter for skattepliktige som driver jordbruk, gartneri eller skogbruk» fastsatt av Skattedirektoratet 5. mars 1984.

##### **1) Storfe**

	Ordinære satser	Satser for Jersey- rasen	I prosent av voksne dyr
Kyr tilført i året (har kalvet)	kr 4 000	kr 3 000	
Kviger over 12 måneder (ikke kalvet)	" 2 800	" 2 100	70
Kviger under 12 måneder	" 1 200	" 900	30
Okser over 12 måneder	" 2 800	" 2 100	70
Okser under 12 måneder	" 1 200	" 900	30

##### **2) Griser**

		I prosent av voksne dyr
Avlsgriser tilført i året (over 6 måneder)	kr 1 400	
Slakteferdige griser	" 900	100
Slaktegriser ca. 4 måneder	" 700	80

Slaktegriser ca. 3 måneder	" 550	60
Smågriser ca. 2 måneder	" 360	40
Smågriser under 2 måneder	" 180	20

### 3) Småfe

I prosent av voksne dyr

Sauer tilført i året (over 12 måneder)	kr 350
Sauer under 12 måneder	" 210 60
Geiter tilført i året (over 9 måneder)	" 200
Geiter under 9 måneder	" 60 30

### 4) Fjørfe

Etter Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 14-5-3 skal verpehøner og kyllinger verdsettes til slakteverdi. Slakteverdien settes til:

Verpehøner	per stk	kr 4
Kyllinger	"	" 4
Satsene for verdsetting av avlsdyr av gjess, kalkuner og ender, av eget oppal og/eller innkjøpte, fastsettes til tilvirkningsverdien. Tilvirkningsverdien settes til:		
Gjess, kalkuner	per stk	kr 80
Ender	"	" 50

Innkjøpte dyr (kyllinger) til oppføring skal settes til innkjøpsprisen med tillegg av medgåtte førkostnader mv. fram til årsskiftet.

### 5) Pelsdyr

Satsene nedenfor nyttes kun på formuesfastsettelsen på levende dyr og usolgte skinn, de har ingen betydning for inntektslikningen av enmannsforetak og deltakerlignet selskap, jf. skatteloven § 8-1 første ledd, bokstav a. For aksjeselskaper skal satsene også nyttes ved inntektslikningen.

Sølvrev	kr 220
Blårev og annen rev	" 190
Mink	" 90
Ilder	" 50

### 6) Hester

*Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galoppsport*

Hester som nyttes eller skal nyttes i trav- og galoppsport føres opp med antatt salgsverdi. Hester av eget oppal under 1 år bør normalt settes til minst kr 15 000. Denne verdi må økes for hvert år inntil 3 år. Hester som har nådd denne alder i 2002, vil måtte verdsettes til minst kr 35 000. For svært gode hester settes formuesverdien til 15 prosent av forsikringssummen, hvis dette beløpet er høyere enn satsene ovenfor. Verdien for slike hester eid utenfor næringsvirksomhet, kan ikke settes ned før det er sannsynlig at vedkommende hest har en lavere salgsverdi.

### *Andre hester*

Hester av eget oppal, fastsettes til tilvirkningsverdien ved eget oppal.

Satser for eget oppal:

#### Fjording Dølahest

Hester inntil 1 år kr 1 000 kr 1 400

Hester inntil 2 år " 2 500 " 3 500

Hester inntil 3 år " 4 000 " 5 600

Hester over 3 år " 5 000 " 7 000

7) Andre dyr

### *Rein*

Formuessatsene for rein er fastsatt etter bestemmelsene i skatteloven § 4-11, tredje ledd.

Satsene har ingen betydning for inntektsansettelsen, jf. skatteloven § 8-1, første ledd, bokstav

a.

Rein over 1 år kr 480

Rein under 1 år (fjorårskalver) " 240

Bifolk (uten kube) " 220

Kaniner " 30

B) KORN

#### Tilvirkningsverdi

Mathvete kr 1,00

Fôrhvete " 1,00

Matrug " 0,90

Fôrrug " 0,90

Rughvete " 0,90

Bygg " 0,85

Havre " 0,75

Oljefrø " 2,00

Erter " 1,20

C) POTETER

#### Tilvirkningsverdi

Matpoteter kr 0,80

Fabrikkpoteter " 0,50

D) AVLINGSLAGER TIL OPPFORING PÅ EGEN BUSKAP

#### Tilvirkningsverdi per kg

Høy " 0,60

Halm, ubehandlet	" 0,25
Halm, ammoniakkbehandlet	" 0,45
Kålrot	" 0,10
Grassilo	" 0,15
Byggrøpp	" 1,00
Havregrøpp	" 1,00

Tilvirkningsverdien på andre fôrmidler settes til kr 1,- per fôrenhet.

#### E) LAGER AV SKOGSVIRKE (som ikke er levert)

Tilvirkningsverdien settes til kostnadene ved hogst, kjøring mv. Verdien av eget arbeid skal ikke tas med.

#### F) ANNET VARELAGER FOR SALG

Salgsprodukter verdsettes til ca. 40 prosent av netto salgsverdi.

Planter på friland i planteskoler verdsettes til 20 prosent av netto salgsverdi ved engrossalg.

#### G) OPPDRETTSFISK, SKJELL MV.

På grunn av riskoen for sykdom, skade etc. settes verdien på oppdrettsfisk til 65 prosent av tilvirkningsverdien. I tilvirkningsverdien inngår kostnader til innkjøp av smolt/settefisk, til fôr og til leid arbeid.

Beholdning av blåskjell og lignende stående i sjøen, verdsettes ikke.

#### **§ 3-2 Inntektssatser**

##### **§ 3-2-1 Veiledende produksjonsmengder når pålitelige oppgaver ikke foreligger, jf. ligningsloven § 8-1.**

- a) Melk per årsgeit 300 kg
- b) Ull per voksen sau 3,5 kg
- c) Ull per lam 1,5 kg
- d) Egg per høne 14 kg
- e) Honning per kube 20 kg

##### **§ 3-2-2 Priser per kilo/liter på produkter uttatt til husholdning og fôderåd**

- a) Poteter kr 2
- b) Melk kr 3
- c) Okse kr 33
- d) Kvige kr 30
- e) Ku kr 27
- f) Kalv kr 31
- g) Lam kr 38
- h) Sau kr 20
- i) Geit/Kje

	Kje	kr 14
	Geit	kr 10
j) Svin		
	Gris	kr 20
	Purker	kr 19
k) Rein		kr 48
l) Fjørfe	Høner pris per stk	kr 4
m) Ull		kr 40
n) Honning		kr 40
o) Egg		kr 11

**§ 3-2-3 Normer for verdsetting av uttatte naturalier til eget bruk**

- a. Verdien av uttatt melk per husstandsmedlem: kr 480 per år.

For personer over 70 år reduseres satsen for melk til det halve.

- b. Verdien av uttatte poteter per husstandsmedlem: kr 140 per år.

For barn under 10 år og for personer over 70 år reduseres satsen for poteter til det halve

- c. Ikke regnskapspliktige lottakeres uttak av fisk per husstandsmedlem: kr 600 per år.

Satsen reduseres med 50 prosent for barn under 10 år.

**§ 3-2-4 Bruttoverdien av bolig på gårdsbruk**

Bruttoverdien av bolig på gårdsbruk (herunder føderåd) skal normalt ikke økes fra 2001 til 2002.

Finansdepartementet har i brev av 17. desember 1997 gitt instruks om at det ikke skal foretas særskilte økninger i antatt leieverdi for våningshus på gårdsbruk fra og med inntektsåret 1997, med mindre det skjer som ledd i en oppjustering av takstgrunnlaget for fast eiendom generelt.

Bruttoverdien av bolig på gårdsbruk (herunder føderåd) skal settes til hva det vil koste å leie tilsvarende bolig i vedkommende distrikt. Hvis det ikke er noe reelt leiemarked i distriktet, må utleieverdien fastsettes ved skjønn. Dersom bolig på gårdsbruk er påkostet i løpet av inntektsåret, skal bruttoverdien økes, dersom dette er nødvendig for å komme opp til et passende nivå. Det samme gjelder for påkostninger mv. foretatt tidligere år, men som pga. manglende eller ufullstendige opplysninger først er kommet til likningsmyndighetenes kunnskap senere.

**§ 3-2-5 Fordel ved egen utnytting av jakt på elg, reinsdyr og hjort**

Ved nettolikning av jaktrett settes nettofordelen per fellingstillatelse for inntektsåret 2002 til kr 3 500 for elgku, kr 4 500 for elgokse og kr 1 700 for elgkalv. Fellingstillatelse for reinsdyr og hjort vurderes etter samme retningslinjer som for elg. Fordelen settes for voksne dyr til kr 1 000 for reinsdyr og kr 1 700 for hjort. Det gis ingen fradrag for kostnader knyttet til jakten.

Ved bruttolikning av jakt skal inntekten fastsettes på grunnlag av regnskap. Kostnader til gevær, ammunisjon, mv. kan bare føres til fradrag med inntil kr 2 000 for hver skogeier.



### **§ 3-2-6 Verdi av eget brensel**

Skattedirektoratet fastsetter ikke landsdekkende normer for verdi av eget brensel i 2002, da det må foretas en totalvurdering i hvert enkelt tilfelle, der strømforbruk til privat bruk og eventuelt bruk av annet brensel må trekkes inn.

### **§ 3-2-7 Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes utenom jord- og skogbruksnæringen**

Verdien av stallplass og uttatt fôr til hester som nyttes i travsport eller på annen måte utenom jord- og skogbruksnæringen, settes til kr 11 000 for voksne trav- og galopphester. For hobbyhester utenom trav- og galoppsport, settes uttaket til kr 7 800 og for ponnyer til kr 5 000. Satsene reduseres skjønnsmessig for føll og unghester.

### **§ 3-2-8 Definisjon av «tre normalårsverk» i Finansdepartementets forskrift til skatteloven § 12-20-1 (2) bokstav c og d.**

Personinntekt kan beregnes under ett for jord-/skogbruk og bestemte virksomheter nevnt i forskriften, når samlet årlig virksomhet ikke overstiger tre normalårsverk dvs. henholdsvis 750 dagsverk eller 5625 arbeidstimer.

### **§ 3-3 Fradragssatser**

#### **§ 3-3-1 Kostnader til kost i forbindelse med gårdsturisme**

Drives gårdsturisme, der turister deltar i familiens måltider, kan satsene for kost under § 1-2-17 nyttes med tillegg på 30 prosent.

#### **§ 3-3-2 Kostnader til kost mv. for ikke regnskapspliktige lottfiskere**

Ikke regnskapspliktige lottakere som ikke deltar i felles kosthold om bord, gis fradrag for dokumenterte kostnader til kost og (i tillegg) for «småutgifter» (kostnader til telefon, avis o l) med kr 40 per døgn.

For hjemmefiskere (overnatting hjemme) som ikke kan dokumentere kostutgifter, må fradraget fastsettes ved skjønn. Som veiledning for skjønnen kan nyttes en sats på kr 75 per dag.

## **VEDLEGG 1**

Regulativ for reiser i utlandet for statens regning /Satser for nattillegg og kostgodtgjørelse med virkning fra 01.01.2002

<b>Verdensdel/Land</b>	<b>Natt</b>	<b>Kost</b>
<b>Afrika :</b>		
Algerie	940	560
Angola	1400	1400
Benin	1140	370
Botswana	750	340
Egypt	1100	590
Elfenbenskysten	1310	570
Etiopia	960	350
Gabon	820	680
Ghana	1190	300

Guinea	800	350
Kamerun	1050	360
Kenya	1420	450
Lesotho	650	240
Liberia	740	550
Libya	870	940
Madagaskar	750	230
Malawi	1400	430
Mali	530	310
Marokko	1000	500
Mauritius	980	500
Mocambique	890	470
Namibia	530	300
Nigeria	1780	840
Senegal	860	480
Seychellene	1340	640
Sudan	980	300
Swaziland	700	270
Sør-Afrika	820	310
Sør-Afrika: Cape Town	1400	420
Tanzania	1250	320
Togo	740	600
Tunisia	1110	470
Uganda	1200	380
Zambia	930	350
Zimbabwe	1280	500
Øvrige områder	830	500

**Amerika :**

Antigua og Barbuda	1140	620
Argentina	1570	1060
Bahamas	1340	620
Barbados	1520	1100
Bermuda (Br)	1430	690
Bolivia	800	230
Brasil	1270	480
Brasil: Sao Paulo	1940	650
Canada	1440	620
Chile	840	410
Colombia	1650	990
Costa Rica	980	590
Cuba	950	930

Den dominikanske rep.	1130	660
Dominica	850	510
Equador	1100	400
Guatemala	1170	420
Guyana	1510	770
Haiti	1000	420
Jamaica	1330	520
Mexico	1450	710
Nederlandske Antiller	1500	1050
Nicaragua	1000	480
Panama	780	460
Paraguay	1040	410
Peru	1400	550
Puerto Rico	1330	400
St. Kitts-Nevis	800	910
Surinam	1200	620
Trinidad og Tobago	1150	500
Uruguay	880	390
USA	1550	730
USA: New York	2100	910
USA: Washington D.C	2100	1120
Venezuela	1670	840
Øvrige områder	870	480
<b>Asia :</b>		
Armenia	1070	510
Azerbajjan	1220	630
Bahrain	1220	700
Bangladesh	1400	480
Brunei	1190	560
Burma (Myanmar)	940	570
Fillipinene	2000	670
Forente Arabiske Emirater	1430	780
India	1730	420
Indonesia	1660	730
Irak	700	380
Iran	1160	890
Israel	2000	1050
Japan	1630	1050
Japan: Osaka	1830	1400
Japan: Tokyo	1900	1330
Jordan	1020	520

Kambodia	1450	440
Kina	1320	720
Kina: Hong Kong	2060	1090
Kina: Macau	1600	720
Kuwait	1790	850
Kypros	1310	570
Laos	530	340
Libanon	1310	1080
Malaysia	1630	710
Maldivene	720	400
Nepal	1160	390
Oman	1380	660
Pakistan	1200	210
Qatar	1080	440
Saudi-Arabia	1100	760
Singapore	1200	800
Sri Lanka	900	320
Syria	1450	860
Sør-Korea	1420	890
Taiwan	930	590
Thailand	1600	580
Tyrkia	1980	300
Tyrkia: Istanbul	1980	610
Vietnam	1030	430
Yemen	1460	610
Øvrige områder	780	480
<b>Australia/Oceania :</b>		
Australia	1590	800
Fiji	970	370
New Zealand	1350	620
Papua - New Guinea	1130	350
Øvrige områder	790	430
<b>Europa :</b>		
Albania	1100	450
Belgia	1050	760
Belgia: Brüssel	1350	830
Bosnia-Herzegovina	780	390
Bulgaria	1700	570
Danmark	1210	660
Estland	1160	500
Finland	1330	570

Frankrike	980	660
Frankrike: Paris	1240	720
Hellas	1500	670
Hviterussland	710	750
Irland	1340	650
Island	1250	600
Italia	960	440
Italia: Milano	1250	830
Italia: Roma	1250	760
Jugoslavia	1030	430
Kroatia	1200	890
Latvia	1240	530
Liechtenstein	1270	980
Litauen	1100	440
Luxembourg	1470	740
Makedonia	970	340
Malta	1020	470
Moldova	1330	440
Monaco	920	530
Nederland	1130	620
Nederland: Amsterdam	1420	760
Nederland: den Haag	1250	670
Polen	1230	750
Portugal	1000	420
Romania	1650	410
Russland	650	450
Russland: Moskva	1500	920
Russland: St.Petersburg	1270	730
Slovakia	920	290
Slovenia	850	750
Spania	1040	630
Spania: Barcelona	1250	790
Spania: Madrid	1250	790
Storbritannia	1300	650
Storbritannia: London	1400	1040
Sveits	1080	680
Sveits: Genève	1300	680
Sveits: Zürich	1300	770
Sverige	1300	530
Tsjekkiske republikk	1250	400
Tyskland	1100	700

Tyskland: Berlin	1100	700
Tyskland: Düsseldorf	1100	700
Ukraina	1280	810
Ungarn	1150	500
Østerrike	1060	620

**For følgende områder/land i Europa fastsettes administrativt disse satser**

Andorra:	som for Spania
Færøyene:	som for Danmark
Gibraltar:	som for Storbritannia
Grønland:	som for Danmark
Guernsey (inkl. Alderney og Sark):	som for Storbritannia
Jersey:	som for Storbritannia
Kanariøyene:	som for Spania
Madeira:	som for Portugal
Man:	som for Storbritannia
Nord-Irland:	som for Storbritannia
San Marino:	som for Italia
Vatikanstaten:	som for Roma
Åland:	som for Finland

I følgende byer kan nattillegget overskrides med inntil 75 prosent av gjeldende sats uten å innhente forhåndstillatelse:

**Afrika :**

Cape Town, Nairobi

**Amerika :**

Mexico by, New York by, Sao Paulo, Santiago de Chile, Washington DC

**Asia :**

Hong Kong, Osaka, Tokyo

**Europa :**

Amsterdam, Athen, Barcelona, Berlin, Brüssel, Düsseldorf, Genève, den Haag, Helsingfors, København, Madrid, Moskva, München, Paris, Praha, Salzburg, Stockholm, Valencia, Wien og Zürich

Kostnadene må legitimeres.

**VEDLEGG 2 - Div. satser**

*Statens særavtale for kostgodtgjørelse (innenlandsreiser) i perioden 1. 1. 31.3. 2002:*

Reiser som varer over 6 timer og inntil 12 timer   kr 250

Reiser som varer over 12 timer kr 460

***Statens særavtale for kostgodtgjørelse (innenlandsreiser) i perioden 1.4. 31.12. 2002:***

*Kostgodtgjørelse for dagsreiser på mer enn 15 km:*

For reiser inntil 5 timer: kr. 140,- (legitimert)

For reiser fra og med 5 timer inntil 9 timer: kr. 140,-.

For reiser fra og med 9 timer inntil 12 timer: kr. 200,-.

For reiser over 12 timer: kr. 320,-.

*Kostgodtgjørelse ved overnatting på reiser på mer enn 15 km:*

For reiser fra og med 8 timer og inntil 12 timer: kr. 250,-.

For reiser fra og med 12 timer: kr. 460,-.

*Satsene for bruk av egen bil etter statens særavtale fram til 31. mars 2002:*

For de første 9000 km i en budsjettermin: Kr 3,20 per km (arbeidssted i Tromsø 3,25)

Alt over 9000 km i en budsjettermin: Kr 2,60 per km (arbeidssted i Tromsø 2,65)

*Satser for bruk av egen bil etter statens særavtale fra 1. april 2002:*

For inntil 9000 km i kalenderåret: kr. 3,00 per km.

Over 9000 km i kalenderåret: kr. 2,40 per km.

For arbeidstakere med arbeidssted i Tromsø: kr. 0,05 per km i tillegg til satsene over.

For kjøring på skogs- og anleggsveier gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr. 0,70 per km.

Når det er nødvendig med tilhenger for å bringe med utstyr og materiell som på grunn av sin vekt og beskaffenhet ikke er naturlig å plassere i bagasjerom eller på takgrind, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr. 0,50 per km.

Når det i bilen tas med arbeidstakere på oppdrag, gis det i tillegg til kilometergodtgjørelsen et tillegg på kr. 0,50 per km per arbeidstaker.

*Satser for kilometergodtgjørelse ved bruk av andre egne framkomstmidler etter statens særavtale fra 1. april 2002:*

Motorsykkel over 125 ccm: kr 2,45 per km.

Moped og motorsykkel opp til og med 125 ccm: kr 1,35 per km.

Snøscooter: kr 6,10 per km.

Båt med motor fra og med 50 hk: kr 6,00 per km.

Båt med motor inntil 50 hk: kr 3,10 per km.

Andre framkomstmidler: kr 1,00 per km.