

FREDERIK ZIMMER (red.)

i samarbeid med

Advokatfirmaet BAHR AS

BEDRIFT, SELSKAP OG SKATT

Skattlegging av næringsdrivende,
selskaper og eiere

8. UTGAVE



Bedrift, selskap og skatt

Frederik Zimmer (red.)

i samarbeid med Advokatfirmaet BAHR AS

Bedrift, selskap og skatt

*Skattlegging av næringsdrivende,
selskaper og eiere*

8. UTGAVE

UNIVERSITETSFORLAGET

© H. Aschehoug & Co. (W. Nygaard) AS ved Universitetsforlaget 2023

1. utgave 1995
2. utgave 1998
3. utgave 2001
4. utgave 2006
5. utgave 2010
6. utgave 2014
7. utgave 2019

ISBN 978-82-15-06628-8

Materialet i denne publikasjonen er omfattet av åndsverklovens bestemmelser. Uten særskilt avtale med rettighetshaverne er enhver eksemplarfremstilling og tilgjengeliggjøring bare tillatt i den utstrekning det er hjemlet i lov eller tillatt gjennom avtale med Kopinor, interesseorgan for rettighetshavere til åndsverk. Utnyttelse i strid med lov eller avtale kan medføre erstatningsansvar og inndragning og kan straffes med bøter eller fengsel.

Henvendelser om denne utgivelsen kan rettes til:

Universitetsforlaget
Postboks 508 Sentrum
0105 Oslo

www.universitetsforlaget.no

Omslag: Universitetsforlaget / Sissel Tjernstad

Sats: ottaBOK

Trykk: Aksell AS

Innbinding: Bokbinderiet Johnsen AS

Boken er satt med: Times LT Std 11/13

Papir: 80 g Amber Graphic



Forord

Da første utgave av denne boken kom ut i 1995, skrev vi i forordet bl.a. at det var et hovedformål å integrere nytt og eldre stoff «på en slik måte at de grunnleggende prinsipper og praktisk viktige regler fremstår klart for leseren». Dette er fortsatt en treffende karakteristik av formålet med boken. Den gang var skattereformen av 1992 fortsatt fersk, og selv om viktige grunntrekk ved denne fortsatt står fast, har det stadig kommet nytt stoff til. I tillegg til en rekke enkeltstående lovendringer og mye ny praksis er to ting særlig iøynefallende: Skattereformen 2004–06, som berørte temaer som er sentrale i boken, og den internasjonale utviklingen. EØS-retten er blitt stadig viktigere på skatterettens område. OECDs prosjekt mot uthuling av skattefundamentet og mot overskuddsflytting (omtalt som BEPS, dvs. Base Erosion and Profit Shifting) har ledet til vesentlige endringer både i intern rett og i skatteavtalene, og flere kan ventes. Noen av reglene som behandles grundig i boken, er sterkt preget av BEPS-prosessen (ikke minst reglene om begrensning i gjeldsrentefradraget). Selv om EØS-retten og skatteavtalene ikke er sentrale tema i denne boken, kommer disse reglene ofte inn i bildet når vi studerer internasjonale sider av de reglene vi behandler.

I forordet til første utgave skrev vi også: «Boken er skrevet med sikte på så vel praktikere som studenter som driver videregående skatterettsstudier.» Dette er dekkende også for denne utgaven.

Nytt i denne utgaven er et eget kapittel om kildeskatt på renter, royalty og visse leiebetalinger (kap. 17) og et kapittel om havbruksbeskatning, med vekt på den nye grunnrenteskatten på havbruk. Nytt er også omtalen av overgangen fra en periodisert grunnrenteskatt til kontantsstrømskatt i kapitlene om petroleums- og kraftbeskatning. Kap. 31 om kraftbeskatning omtaler også forslaget om innføring av grunnrenteskatt på landbasert vindkraft. Dette forslaget er ikke vedtatt i det denne boken går i trykken.

Boken er blitt til i et samarbeid mellom Advokatfirmaet BAHR AS (BAHR) og Frederik Zimmer, med sistnevnte som redaktør.

Zimmer har forfatteransvar for kapitlene 1, 2, 4, 5, 6, 11, 12 og 17, mens forfatteransvaret for de øvrige kapitlene har vært fordelt mellom advokater i BAHRs skatteavdeling. Fremstillingen står for den enkelte forfatters regning, og kan ikke tas til inntekt for et omforenet firmastandpunkt til de spørsmål som

omhandles. For en nærmere presentasjon av forfatterne som har deltatt i denne utgaven, vises det til side 832.

For lovstoff og høyesterettsdommer er fremstillingen søkt oppdatert til og med april 2023. For henvisninger til annen praksis kan det være et visst etterslep.

Oslo i mai 2023

Advokatfirmaet BAHR AS

Frederik Zimmer

Innholdsoversikt

Forord	5
I INNLEDNING	37
1 Emnet	39
2 Rettskilder	47
II ALMINNELIG BEDRIFTSBESKATNING	57
3 Tidfesting	59
4 Varer og varelager	72
5 Aktivering, avskrivning, avståelse	83
6 Uttak	149
7 Underskudd	159
8 Fordringer	176
9 Derivater	210
10 Valuta	248
III AKSJESELSKAPER OG AKSJONÆRER	271
11 Aksjeselskaper: Skattesubjekt, skattesatser og beregningsgrunnlag	273
12 Aksjeutbytte og aksjegevinster; personlige skattytere (aksjonærmodellen)	277
13 Aksjeutbytte og aksjegevinster; selskaper som aksjonærer (fritaksmetoden)	325
14 Stiftelse av aksjeselskap og forhøyelse av aksjekapitalen	350
15 Likvidasjon, kapitalnedsettelse og tilbakebetaling av innbetalt kapital	371
16 Norsk-kontrollert utenlandsk selskap (NOKUS)	398
17 Kildeskatt på renter, royalty og visse leiebetalinger	432
IV KONSERNBESKATNING	439
18 Generelt om konsernbekskatning	441
19 Konsernbidrag	446
20 Konserninterne overføringer	467
21 Begrensning av rentefradrag i konsern og mellom nærstående ..	477

V	SELSKAPER MED DELTAKERFASTSETTING OG DELTAKERE	511
	22 Deltakere i ansvarlige selskaper, kommandittselskaper mv. ...	513
	23 Utdeling fra selskap med deltakerfastsetting	541
VI	PERSONINNTEKT	565
	24 Personinntekt for personlig næringsdrivende (foretaksmodellen)	567
	25 Insentiv- og medinvesteringsordninger i arbeidsforhold og earn-out	583
VII	OMORGANISERING OG OVERDRAGELSE AV VIRKSOMHET	613
	26 Generelt om omorganisering og overdragelse av virksomhet ..	615
	27 Fusjon, fisjon og aksjebytte	629
	28 Omdanning av virksomhet	663
VIII	FORMUE	681
	29 Formuesbeskatning av virksomhet, aksjer og andeler	683
IX	SÆRLIGE SKATTEREGIMER	699
	30 Rederibeskatning	701
	31 Kraftbeskatning	743
	32 Petroleumsbeskatning	778
	33 Samvirkebeskatning	805
	34 Havbruk	817
	Presentasjon av forfatterne og BAHR	832
	Forkortelser	836
	Litteratur	839
	Lov- og forskriftsregister	841
	Domsregister	898
	Register over bindende forhåndsuttalelser	903
	Stikkordregister	905

I

INNLEDNING

1 Emnet

1.1 Opplegg og avgrensning

Denne boken gir en fremstilling av rettsreglene om bedriftsbeskatningen og selskapsbeskatningen. Med bedriftsbeskatning siktes det til de alminnelige regler om beskatning av økonomisk virksomhet, uansett i hvilken rettslig form virksomheten er organisert. Tidfestingsreglene – dvs. reglene om tidspunktet for skatteplikt og fradragrett – står her sentralt. Med selskapsbeskatning siktes det til de særlige reglene som gjelder for selskaper og selskapsdeltakere (f.eks. regler for aksjeutbytte og -gevinst, selskapsomdanninger, konsernbidrag).

Avgrensningen av det stoffet som fremstillingen behandler, krever noen kommentarer:

Fremstillingen har oppmerksomheten først og fremst rettet mot inntektsskatt. Men andre skatteformer – særlig formuesskatt – berøres noen steder hvor disse har særlig betydning, se bokens del VIII. Saksbehandlingsregler behandles stort sett ikke.

Det er fra en rettslig synsvinkel ingen skarp grense mellom bedriftsbeskatning og selskapsbeskatning på den ene siden og personbeskatning på den andre; de er alle deldisipliner innen inntektsskatteretten. Men så vel de grunnleggende hensyn som utformingen av reglene er til dels ulike. Innen personbeskatningen er skatteevneprinsippet ledende. Dette prinsippet – med sin tilknytning til muligheten til personlig forbruk – kan ikke uten videre anvendes for selskaper. I bedrifts- og selskapsbeskatningen dominerer i stedet nøytralitetshensyn: Skatte-reglene bør i minst mulig utstrekning påvirke skattyternes økonomiske atferd. At det ikke er noen skarp grense mellom bedrifts- og personbeskatningen, reiser ikke sjelden besværlige spørsmål, ikke minst for skattlegging av kapitalinntekter.

Fremstillingen tar ikke opp til generell behandling en del grunnleggende problemstillinger i inntektsskatteretten som har betydning også for bedriftsbeskatningen, slikt som fordelsbegrepet, kravet om sammenheng mellom virksomhet og fordel, grensen mellom privatkostnad og kostnad til inntekts ervervelse. Selve begrepet «virksomhet» behandles heller ikke inngående. (I denne fremstillingen anvendes stort sett termen «virksomhet», som også er skattelovens uttrykk; uttrykkene «næring» og «næringsvirksomhet» brukes i praksis ofte synonymt med virksomhet.) Men i avsnitt 1.3 gis det en kortfattet oversikt over viktige regler hvor det har betydning å trekke grensen mellom virksomhetsinntekter på den ene side og arbeids- og kapitalinntekter på den andre. Heller ikke de alminnelige reglene om hva som er skattepliktige inntekter og fradragberettigede kostnader behandles nærmere. Men enkelte inntekts- og kostnadstyper omtales; det gjelder

f.eks. visse spørsmål om fordringer (kap. 8), derivater (kap. 9), valuta (kap. 10) og gjeldsrentefradrag (kap. 20). Uttaksreglene spiller en så vidt sentral rolle at en kortfattet fremstilling av disse er tatt med (kap. 6). Om slike spørsmål ellers henvises til de alminnelige fremstillinger av inntektsskatteretten, se f.eks. Aarbakke 1990, Zimmer 2021.

Avgrensningen av de spørsmål som skal behandles under synsvinkelen selskapsbeskatning, faller stort sett enklere. Så vel selskaper som er selvstendige skattesubjekter (først og fremst (allmenn)aksjeselskaper), som selskaper med deltakerfastsetting (først og fremst ansvarlige selskaper og kommandittselskaper) omfattes av fremstillingen, og samvirkebeskatningen vies også oppmerksomhet. Sentralt står skatteregler som gjelder forholdet mellom selskaper og deres eiere (utbytte, gevinster, underskudd osv.). Reglene om skattlegging av aksjonærer (aksjeutbytte og aksjegevinst/tap) kan riktignok ses som en del av kapitalbeskatningen (utenfor virksomhet), men har så nær sammenheng med selskapsbeskatningen at de utvilsomt hører med i en fremstilling som denne. Problemstillinger knyttet til omorganisering (herunder endring av selskapsform) er blitt stadig viktigere og gis en bred plass i fremstillingen. Særlige spørsmål knyttet til selskaper i konsern omtales også inngående.

Fremstillingen omfatter først og fremst gjeldende norsk rett. Forholdet til utlandet spiller en stadig større rolle, også i skatteretten. Den internasjonale rekkevidden av norske regler, herunder hvordan reglene skal anvendes i grenseoverskridende situasjoner, er derfor omtalt. Grenseoverskridende situasjoner aktualiserer ikke sjelden EØS-rettslige spørsmål, som også er behandlet der disse er viktige. Noen samlet fremstilling av internasjonale spørsmål er det imidlertid ikke plass til; spesielt bør nevnes at skatteavtalenes regler om rekkevidden av nasjonal beskatningsrett bare er sporadisk berørt. En kort omtale av sentrale internasjonale rettskilder gis under avsnitt 2.2.

For enkelte virksomhets- og selskapstyper gjelder en del særlige skatteregler. Dette er spesielt utpreget for petroleumsvirksomhet, kraftproduksjon, havbruk og internasjonal skipsfart, men særregler finnes også for virksomhetstyper som jord- og skogbruk, pelsdyrnæring, fiske, forsikring og for juridiske personer av typen boligselskaper og samvirkelag. Boken inneholder kapitler om skipsfartsbeskatning, petroleumsbeskatning, kraftbeskatning, havbruksbeskatning og samvirkebeskatning, se bokens del IX. Enkelte av de øvrige særreglene vil bli berørt i fremstillingen, men det gjøres utover dette ikke noe forsøk på å gi en sammenhengende fremstilling av disse. Skattereglene om innretninger (konkurs- og dødsboer, stiftelser og foreninger) behandles heller ikke, og som en følge av dette er også grensen mellom skattepliktige og skattefrie selskaper og innretninger (allmenntilrette institusjoner) holdt utenfor fremstillingen.

Skattereglene for allmenntilrette institusjoner er behandlet i Gjems-Onstad: Skatt, avgift og allmenntilrette institusjoner (Oslo 1989), i Folkvord mfl. 2021 s. 378 og – mer kortfattet – i Zimmer 2021 s. 467.

1.2 Kort om inntektsskattens struktur

Skatteloven opererer med to inntektsbegreper, nemlig alminnelig inntekt og personinntekt, se sktl. hhv. kap. 5 ff. og kap. 12.

Alminnelig inntekt er et (tradisjonelt) nettoinntektsbegrep. Det omfatter de fleste inntektsarter, og det gis fradrag for kostnader.

Begrepet *personinntekt* omfatter for det første inntekt av skattyterens arbeidsinnsats samt pensjoner. Personinntekten omfatter ikke bare arbeidsinntekt i tjenesteforhold og frilansinntekt, men også den delen av virksomhetsinntekt i enkeltpersonforetak som skyldes skattyterens arbeidsinnsats. Begrepet personinntekt omfatter for det annet visse kapitalinntekter opptjent som ledd i fysiske personers virksomhet, dvs. enkeltpersonforetak, ut over en tilnærmet risikofri avkastning (såkalt skjerming). Personinntekt i fysiske personers virksomhet fastsettes etter reglene om den såkalte foretaksmodellen (se kap. 24). Også pensjoner som ikke har tilknytning til tidligere arbeidsforhold (f.eks. løpende vederlag for salg av eiendeler) omfattes av begrepet personinntekt, til tross for at dette er kapitalinntekt.

Personinntekt kan bare fysiske personer ha; juridiske personer (typisk aksjeselskap) skal derfor ikke svare skatt av personinntekt. Det samme gjelder deltakere i ansvarlig selskap og kommandittselskaper. Til gjengjeld skal aksjeutbytte og utdelinger til deltakere skattlegges som alminnelig inntekt. For selskapsaksjonærer og selskapsdeltakere vil slike utbetalinger normalt omfattes av fritaksmetoden (se kap. 13). For personlige aksjonærer og deltakere skal utdelingene oppjusteres med en særskilt faktor før de skattlegges som alminnelig inntekt (se kap. 12 om aksjonærmodellen og kap. 23 om deltakermodellen). Samlet skatt på utdelt selskapsoverskudd ligger derfor på omtrent samme nivå som høyeste marginalsattesats for arbeidsinntekter, se nedenfor.

Hver av inntektsbegrepene alminnelig inntekt og personinntekt ligger til grunn for utskriving av to skatter:

På alminnelig inntekt utskrives for fysiske personer *kommune- og fylkesskatt* (som ofte oppfattes som én skatt) og en såkalt *fellesskatt til staten* (se ssv. 2023 hhv. § 3-8 og § 3-2). Disse skattene er proporsjonale, og skattesatsene utgjør til sammen 22 prosent (2023).

I perioden 1992–2013 var satsen 28 prosent. Satsen ble gradvis redusert, i takt med at skattesatsen for aksjeselskaper o.l. ble redusert tilsvarende, som ledd i en internasjonal trend. Man valgte å redusere skattesatsen for all alminnelig inntekt, ikke bare for selskapsinntekt. Dette innebærer at kapitalinntekt utenfor virksomhet, unntatt aksje- og selskapsinntekt, skattlegges med en sats på 22 prosent. Denne satsen er foreslått økt i NOU 2022: 20 kap. 9.

Fordelingen mellom kommune- og fylkesskatten på den ene siden og fellesskatten på den annen varierer fra år til år, noe som har sammenheng med at disse skattene inngår i inntektssystemet for kommunene. For skattyterne er det summen av disse som teller. Skattesatsen for fellesskatt er noe lavere for personer som bor i Troms og Finnmark fylke med unntak av nærmere angitte kommuner, jf. ssv. 2023 § 3-2, 2. ledd.

For selskaper og innretninger er skattesatsen 22 prosent, jf. ssv. 2023 § 3-3, 1. ledd.

På personinntekt utskrives trygdeavgift og trinnskatt. Satsen for *trygdeavgift* fastsettes i det årlige stortingsvedtaket om avgifter til folketrygden og utgjør i 2023 5,1 prosent av pensjonsinntekter, 7,9 prosent av arbeidsinntekter og 11,1 prosent av virksomhetsinntekter. *Trinnskatten* er progressiv. Skattesatsen er for 2023 null opp til inntekt på kr 198 350, den er 1,7 prosent derfra og opp til kr 279 150, 4,0 prosent derfra og opp til kr 642 950, 13,5 prosent derfra og opp til kr 926 800, 16,5 prosent for inntekt derfra og opp til kr 1 500 000 og 17,5 prosent for inntekt ut over dette, ssv. 2023 § 3-1, 1. ledd.

De to første trinnene i trinnskatten og de noe høyere skattesatsene på de neste trinnene enn under den tidligere toppskatten, er et motstykke til reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt. Reduksjonen i skattesatsen på alminnelig inntekt var ikke ment å innebære en tilsvarende reduksjon i skattesatsen på arbeidsinntekt og inntekt fra enkeltpersonforetak.

Skattesatsen for trinnskatt er noe lavere for personer som bor i Troms og Finnmark med unntak av nærmere angitte kommuner, jf. ssv. 2023 § 3-1, 2. ledd.

Samlet innebærer dette at skattesatsen for aksjeselskaper mv. og for kapitalinntekter (utenfor virksomhet) er 22 prosent. Formelt gjelder dette også for aksjeinntekter (aksjeutbytte og aksjegevinst). Men fordi aksjeinntekter skal oppjusteres ved å bli multiplisert med faktoren 1,72 (2023, jf. bl.a. sktl. § 11-10, 1. ledd, 2. pkt.), blir den reelle skattesatsen på aksjeinntekt 37,84 prosent (22 prosent av 172). Poenget med oppjusteringen av aksjeinntekt er å sikre at summen av selskapskatt og skatten på aksjeinntekt hos aksjonæren ligger på omtrent samme nivå som skatten på høye arbeidsinntekter, jf. avsnitt 12.1.1. Dermed reduseres insitamentet til å omdanne arbeidsinntekt til aksjeinntekt, typisk ved at eneksjonær tar ut aksjeutbytte istedenfor (høyere) lønn.

Samlet skatt på aksjeselskap og aksjonær av en selskapsinntekt på 100, blir:

Selskap: 22 prosent av 100 =	22
Aksjonær: (22 prosent av (100 – 22)) x 1,72 =	29,5
Til sammen	51,5

Høyeste marginalsatt på lønn er: $22 + 7,9 + 17,5 = 47,4$ prosent. Men i tillegg skal arbeidsgiveren betale arbeidsgiveravgift av lønn, og det antas at atskillig av denne veltes over på arbeidstakerne i form av lavere lønn. Samlet marginalsatt inkludert arbeidsgiveravgift for 2023 er på 55,8 prosent. Høyeste marginalsatt på virksomhetsinntekt i enkeltpersonforetak er: $22 + 11,1 + 17,5 = 50,6$ prosent. Av slik inntekt skal det ikke betales arbeidsgiveravgift.

1.3 Skatterettslig betydning av at det foreligger virksomhet

I dette avsnittet gis en kortfattet oversikt over en del viktige skatteregler som gjør det nødvendig å trekke en grense mellom inntekt av virksomhet på den ene side og inntekt av annen art på den annen. Det gis også noen hovedsynspunkter på hvordan grensen skal trekkes.

Først omtales *grensen mellom virksomhets- og arbeidsinntekt*. Fordi det bare er fysiske personer som kan ha arbeidsinntekt, har denne grensen ikke relevans for selskaper.

Grensen har betydning i en rekke relasjoner:

Minstefradrag – dvs. standardfradrag i stedet for fradrag for faktiske kostnader – kan kreves først og fremst i (og av) arbeidsinntekt, sktl. § 6-31, 1. ledd. Normalt spiller dette mindre rolle fordi det i virksomhet typisk vil være pådratt høyere kostnader enn minstefradraget, men det er ikke alltid tilfelle. En rekke inntekter er skattefrie bare som arbeidsinntekter, jf. sktl. § 5-15 med forskrift.

Tidfestingsreglene er ulike: Arbeidsinntekt skal tidfestes etter kontantprinsippet (sktl. § 14-3), mens inntekt i virksomhet skal tidfestes etter realisasjonsprinsippet (sktl. § 14-2), supplert med en rekke særregler; se nærmere kap. 3 ff.

Når det gjelder kommunalt skattested, er regelen at arbeidsinntekter skal skattlegges i den kommune der skattyter er bosatt (sktl. § 3-1, 1. ledd), mens virksomhet som er knyttet til fast eiendom eller anlegg (herunder vanlig kontor), skal skattlegges «stedbunden», dvs. der eiendommen eller anlegget ligger (sktl. § 3-3). For inntekter fra selskap med deltakerfastsetting gjelder det imidlertid et unntak fra slik stedbunden beskatning, jf. sktl. § 3-3, 9. ledd.

Også internasjonalt har forskjellen betydning. Personer bosatt i utlandet skal skattlegges for arbeidsinntekt i Norge når vilkårene i sktl. § 2-3, 1. ledd d og ev. skatteavtale (normalt art. 15) er oppfylt; i praksis innebærer dette at Norge, med unntak av visse kortvarige opphold, kan skattlegge lønnsinntekt ved utlendingers arbeid her i landet. For virksomheter må vilkårene i sktl. § 2-3, 1. ledd b og ev. skatteavtale (normalt art. 7 jf. art. 5) være oppfylt; dette innebærer at Norge normalt har beskatningsrett når det foreligger såkalt fast driftssted i Norge (dvs. en filial med nærmere angitt kjennetegn iht. skatteavtale), men ellers ikke. Tilsvarende gjelder når personer bosatt i Norge har inntekt i utlandet: Arbeidsinntekt er etter skatteavtalene normalt skattepliktig i den staten der arbeidet utføres, mens det for virksomhetsinntekt kreves at det foreligger fast driftssted i vedkommende utland. For lønnsinntekt gjelder dessuten en særlig regel om skattefrihet for arbeidsinntekt ved minst tolv måneders sammenhengende arbeidsopphold i utlandet (sktl. § 2-1, 10. ledd); noen parallell regel finnes ikke for virksomhetsinntekter.

En viktig forskjell gjelder reglene om personinntekt. Riktignok kan både arbeids- og virksomhetsinntekt være personinntekt (jf. sktl. § 12-2 bokstav a og g), men det er viktige forskjeller mht. så vel beregningsmåten som skatte- og avgiftssatsene. For virksomhetsinntekter fra enkeltpersonforetak skal person-

inntekten beregnes etter den såkalte foretaksmodellen, mens arbeidsinntekter og arbeidsgodtgjørelse fra selskap med deltakerfastsetting fullt ut er personinntekt. I virksomhetsinntekt fra enkeltpersonforetak kan det også ved beregning av personinntekt kreves fradrag for kostnader til inntekts ervervelse, med unntak for visse kapitalkostnader. I arbeidsinntekt og i arbeidsgodtgjørelse fra selskaper med deltakerfastsettelse kan det ikke kreves noen fradrag ved beregning av personinntekt, heller ikke minstefradrag. For trygdeavgiften – som utskrives på personinntekt – er avgiftssatsene forskjellige for virksomhets- og arbeidsinntekt, jf. avsnitt 1.2.

Det er også forskjeller i en del relasjoner som ligger i periferien av denne fremstillingen, men som er praktisk viktige, så som plikt til å gi lønnsopplysninger (sktflv. § 7-2 med forskrift), plikt til å foreta forskuddstrekk (sktbl. § 5-6) og plikt til å betale arbeidsgiveravgift (ftrl. § 23-2). Det kan også nevnes at det normalt er et vilkår for å være merverdiavgiftspliktig at vedkommende er næringsdrivende, se mval. § 11-1, jf. § 2-1.

Grensen mellom virksomhets- og arbeidsinntekt må i prinsippet trekkes i relasjon til hver enkelt rettsregel. Likevel må det antas at grensen i det vesentlige er den samme i de fleste sammenhenger, noe som innebærer at dommer og annet rettskildemateriale i relasjon til én regel kan ha relevans også ved tolking av andre regler.

Sentrale trekk ved virksomhet er at det må dreie seg om aktivitet med økonomisk karakter, utøvet for skattyterens regning og risiko. Foreligger det et tjenesteforhold, vil det for den ansatte alltid dreie seg om arbeidsinntekt og ikke virksomhet. Enkeltstående oppdrag utenfor tjenesteforhold – f.eks. et frilansoppdrag – skal normalt ikke regnes som virksomhet (jf. sktl. § 5-10), men her kan grensen bli vanskelig. Momenter som grad av økonomisk risiko, ansvar for resultat, antall oppdragsgivere og betalingsmåten har betydning ved grensedragningen. Høyesterett har i flere dommer spesielt fremhevet resultatansvaret, se Rt. 2000 s. 1981 (Fabcon) og Rt. 2002 s. 996 (Skoog Hedrén). For enkelte av reglene kan særlige hensyn komme inn. Således er det neppe uten videre klart at begrepet er det samme i merverdiavgiftsloven som i skatteloven, og det kan være grunn til å stille større krav til varighet i relasjon til reglene om stedbunden skattlegging (sktl. § 3-3), og vel også internasjonalt, enn ellers.

De reglene som her er nevnt, er en viktig del av bakgrunnen for det såkalte kontraktørproblemet. Kjernen i dette er at skattytere som reelt sett synes å utøve arbeid, søker å ikle dette formen av virksomhet for å komme inn under de regler som gjelder for slike. Også andre regler enn skatteregler spiller inn her (f.eks. arbeidsmiljølovgivningen).

Se nærmere om virksomhetsbegrepet, Aarbakke 1967, Aarbakke 1990 s. 125, Berg-Rolness 2009 og Zimmer 2021 s. 413 (med sikte på grense mot arbeidsinntekt).

I enkelte relasjoner må også *grensen mellom virksomhetsinntekt og kapitalinntekt utenfor virksomhet* trekkes. Den grensen er aktuell både for fysiske personer og for aksjeselskaper. Aksjeselskaper driver riktignok normalt virksomhet, men det gjelder ikke alltid. Holdingselskaper som bare forvalter aksjonærposisjoner,

anses således ikke å drive virksomhet, se HR-2018-2433-A (Yara I) til illustrasjon.

Grensen må først og fremst trekkes ved anvendelse av reglene om personinntekt for enkeltpersonforetak. Kapitalinntekt utenfor virksomhet er (med få unntak) ikke personinntekt.

Videre må grensen trekkes ved anvendelse av reglene om gevinstbeskatning. Gevinster i virksomhet er gjennomgående skattepliktige, og tap i virksomhet er gjennomgående fradragsberettiget (med viktig forbehold for aksjeinntekter etter fritaksmetoden, jf. kap. 13). Utenfor virksomhet gjelder det viktige unntak både for skatteplikt og fradragsrett (innbo, fordringer, egen bolig, fritidsbolig), sktl. § 9-3 og § 9-4. I de senere år har spørsmålet særlig kommet opp når det gjelder fradragsrett for tap på fordringer, jf. avsnitt 8.2.2.3.

Skattefrie institusjoner er skattepliktig for inntekt av «økonomisk virksomhet» og utleie av fast eiendom (forutsatt at virksomheten eller utleien ikke er en integrert del av det ikke-økonomiske formålet), men ikke for kapitalinntekt ellers, sktl. § 2-32, 2. ledd.

Reglene om «skattefri» omdanning og «skattefri» overføring av gjenstander mellom konsernselskaper i hhv. sktl. § 11-20 og § 11-21 med forskrift, oppstiller et virksomhetsvilkår.

Også internasjonalt kan forskjellen få betydning. Hvis en utlending driver virksomhet i Norge, kan kapitalinntekt knyttet til denne virksomheten (f.eks. renter av bankinnskudd eller annen fordring) bli skattepliktig her som ledd i filialens / det faste driftsstedets inntekt, selv om det ikke er hjemmel for å skatlegge inntekten i Norge som kapitalinntekt utenfor virksomhet. Interkommunalt gjelder noe tilsvarende (f.eks. skal rente av kundefordringer skatlegges stedbunden).

Også grensen mellom kapital- og virksomhetsinntekt må i prinsippet trekkes i relasjon til hver enkelt regel. Grensespørsmålet kan oppstå i flere varianter. Det kan for det første være spørsmål om forvaltningen av ett eller flere kapitalobjekter (typisk fast eiendom) i seg selv utgjør virksomhet. Omfanget av leieinntekt og aktivitet ved forvaltning er viktige momenter i slike sammenhenger, se f.eks. Rt. 1973 s. 931. Ved vurderingen av omfanget av skattyters aktivitet må også ansattes og kontraktsmedhjelperes aktivitet regnes med, jf. Rt. 2013 s. 421 (Tronviken). En beslektet problemstilling oppstår hvor skattyteren utparsellerer og selger et antall tomter.

Se Heide Lindsjörn: Virksomhetsbegrepet i skatteretten – grensen mot passiv kapitalplassering, i SR 2008 s. 3.

Det kan for det andre være på det rene at skattyter driver en virksomhet, og spørsmålet kan være om et kapitalobjekt skal anses som knyttet til denne eller ikke. Denne grensen har nå særlig betydning for gevinst og tap på fordringer og i noen grad for realobjekter. Sentrale synspunkter er om f.eks. en fordring er stiftet av hensyn til den virksomhet som skattyteren driver (se f.eks. Rt. 1934 s. 347), eller om en gjenstand er anskaffet til bruk i, eller faktisk er brukt i, virksomhet

og ikke senere har mistet sin tilknytning til denne (se f.eks. Rt. 1981 s. 534). Betydelig økonomisk integrasjon er også relevant, se Rt. 2005 s. 1171.

For det tredje kan det hende at A driver en virksomhet, og det oppstår spørsmål om B er deltaker i denne (i motsetning til å være utleier, lisensgiver, långiver, ansatt o.l.). Det sentrale er i hvilken grad B har del i muligheter og risikoer som knytter seg til virksomheten, i hvilken grad han er med i forvaltningen av virksomheten, osv., se f.eks. Rt. 1997 s. 1646 (Trinc/Trag).

I tillegg til grensen mot andre inntektsarter må det trekkes en grense mellom virksomhet og aktivitet som er skattefri fordi den ikke har økonomisk karakter. Grensen mot fritidssysler o.l. belyses i Rt. 1985 s. 319 (Ringnes) og Rt. 1995 s. 1422 (Kiøning). Grensen mot annen aktivitet som antas ikke å kunne gi overskudd, belyses i HR-2022-2404-A (Ramme Eiendom).

Det kan oppstå spørsmål om når en virksomhet påbegynnes og når den opphører. Alternativene til at det foreligger virksomhet, kan være mange: Det kan dreie seg om fritidssysse, bolig- eller fritidseiendom, kapitalforvaltning, allmennyttig aktivitet, arbeidsforhold osv. Spørsmålet om når virksomhet påbegynnes, kan ikke behandles nærmere her; illustrerende er Rt. 1952 s. 150, Rt. 1965 s. 1159, Rt. 1981 s. 256 og Rt. 1985 s. 319; se også *Skatte-ABC 2022/23* (V-9). Generelt kan sies at hvis karakteristikken fritidssysse, allmennyttig aktivitet e.l. ikke er nærliggende, kreves det ikke at aktiviteten (ennå) har skaffet skattyteren (brutto) inntekter ved omsetning av varer eller tjenester; produksjon for lager er altså også virksomhet. Ren planlegging vil normalt ikke være tilstrekkelig, mens anskaffelse av driftsmidler ofte vil være det.

Opphør av virksomhet kan innebære at eiendeler ikke lenger er avskrivbare. For eiendeler fra opphørt enkeltpersonforetak som skattyteren tar i bruk privat, kan det bli tale om uttaksbeskatning, hvis eiendelens inngangsverdi helt eller delvis har vært fradratt, jf. avsnitt 6.2 og 6.3. Nær beslektet med regler om opphør er regler som krever at det tas standpunkt til om det er etablert en ny virksomhet, eller om det er den samme virksomheten som fortsatt drives. Regler av denne type er f.eks. vilkåret om at det må foreligge positiv personinntekt fra samme virksomhet for at det skal foreligge rett til fremføring av negativ personinntekt (sktl. § 12-16; se avsnitt 24.5).

2 Rettskilder

2.1 Hovedpunkter i skatterettens metodelære

Skatterett er en juridisk disiplin, og den alminnelige juridiske metodelæren – gjerne omtalt som rettskildelæren – får derfor anvendelse.

Fordi skattlegging innebærer inngrep i borgernes frihet og rettigheter, gjelder *legalitetsprinsippet* på skatterettens område, dvs. at skattlegging må ha hjemmel i (formell) lov, jf. GrL. § 113. Dette betyr imidlertid ikke at all skattlegging må besluttes av Stortinget i den form som gjelder for formelle lover, dvs. ved behandling to ganger i Stortinget og Kongens sanksjon (jf. GrL. §§ 76 ff.). For statsskatter tolkes Grunnloven slik at vedtak kan treffes av Stortinget i ett vedtak og uten Kongens sanksjon; Stortingets årlige skattevedtak (som særlig inneholder skattesatser og beløpsgrenser) har denne formen. Særpreget for slike skattevedtak er dessuten at de bare gjelder til utløpet av det følgende året, GrL. § 75 bokstav a.

Legalitetsprinsippet oppfattes i Norge ikke som noen skranke av betydning mot *delegasjon av lovgivningsmyndighet*, heller ikke i skatteretten. I praksis delegeres da også betydelig lovgivningsmyndighet i skatteretten – også om materielle skattespørsmål – til Finansdepartementet, som av og til delegerer videre til Skattedirektoratet.

Forskrifter til skatteloven er meget hensiktsmessig samlet i to forskrifter, fastsatt av hhv. Finansdepartementet (fsfin.) og Skattedirektoratet (fssd.). Forskriftene har samme paragrafnummerering som skatteloven (gjerne med tillegg av et ekstra ledd), og dette gjør det enkelt å finne ut om det er gitt forskrift til en bestemt lovregel og hva den i så fall går ut på. Forskriftsbestemmelsene om om-danning til aksjeselskap med skattemessig kontinuitet, gitt med hjemmel i sktl. § 11-20, er således å finne i fsfin. § 11-20, som i sin tur har 11 paragrafer, nummerert § 11-20-1 osv.

Ved siden av legalitetsprinsippet gjelder statsforfatnings- og forvaltningsrettens regler og prinsipper også på skatteområdet. *Domstolskontrollen med forvaltning* spiller en stor rolle. Også *domstolskontrollen med lovers grunnlovsmessighet* har betydning i skatteretten, jf. ikke minst Høyesteretts plenumsdom om endringen av rederiskatten (Rt. 2010 s. 143). Derimot får forvaltningsloven ikke anvendelse i skatteretten (unntatt reglene om elektronisk kommunikasjon og om forskrifter), jf. skftvl. § 1-3. I stedet reguleres saksbehandlingen av skatteforvaltningsloven.

Skreven rett, og særlig formelle lover, står etter dette sentralt i skatteretten, og prinsippene for lovtolkning er derfor viktige. Selv om legalitetsprinsippet gjelder og skattlegging ikke sjelden (og med rette) kan oppleves som et betydelig inngrep, gjelder det ikke noe spesielt strengt legalitetsprinsipp i skatteretten, Rt. 2014 s. 1281 (merverdiavgift). Lovens ordlyd står sentralt, men noen bokstavtolkning er det overhodet ikke tale om. Annet kildemateriale – typisk forarbeider

og praksis – må trekkes inn før konklusjoner kan trekkes. Klarhet og forutsigbarhet er viktig, og stor betydning har også hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket, herunder hva som følger av reglens indre logikk.

Det klareste eksempel på Høyesteretts pragmatiske holdning til lovtolkingsspørsmålet er nok utviklingen av den ulovfestede omgåelsesnormen som gjaldt særlig for inntekts- og formuesskatt frem til og med 2019. Som andre eksempler kan nevnes Rt. 1977 s. 566 der gevinst ved salg av et såkalt tildelingsbevis for tegning av aksjer i et ennå ikke stiftet aksjeselskap ble skattlagt etter en regel som gjaldt for aksjer, og Rt. 2002 s. 747 der Høyesterett la til grunn at beneficentene i en trust skulle anses som eiere av trustens kapital (etter reglene i sktl. § 10-62, jf. avsnitt 16.4.3.3). Men det finnes også eksempler på at Høyesterett legger større vekt på ordlyden. Et eksempel er Rt. 2002 s. 1322 (som gjelder arveavgift, tidspunktet for verdsettelse av ikke-børsnoterte aksjer), der Høyesterett la avgjørende vekt på ordlyden til tross for at alle andre rettskildefaktorer trakk i motsatt retning. Det kan spores tendens til en noe strengere holdning i nyere praksis, og det er tvilsomt om Rt. 1977 s. 566 om tildelingsbevis ville ha fått samme utfall i dag.

Skattelovgivningen bruker i stor utstrekning ord og uttrykk som stammer fra privatretten. Et prinsipielt viktig spørsmål er om og eventuelt i hvilken utstrekning det begrep som slike ord og uttrykk beskriver i privatretten, er bindende eller førende når de samme ord og uttrykk anvendes i en skattelov. Et ledende synspunkt må være at ordenes privatrettslige betydning danner utgangspunktet også i skatterettslige sammenhenger, simpelthen fordi det normalt ikke er grunn til å anta at Stortinget har ment noe annet hvis det ikke er holdepunkter for det. Dette synspunktet har særlig relevans for ord som beskriver klart tilskårede privatrettslige begreper. Begrepet «aksjeselskap» er et typisk eksempel: Det er entydig definert i aksjeloven, og det er i praksis ikke aktuelt å fravike denne betydningen i skatterettslige sammenhenger.

Det hender at skatteloven uttrykkelig henviser til spesifikt privatrettslig regelverk; et eksempel er sktl. § 11-2 og § 11-4 som bestemmer at reglene om fusjoner og fisjoner med skattemessig kontinuitet forutsetter at fusjonen eller fisjonen er gjennomført etter aksjelovens regler (se kap. 26). I slike tilfeller oppstiller de privatrettslige reglene regulære vilkår for at visse skatterettslige virkninger skal inntre. I Rt. 2008 s. 438 la Høyesterett til grunn at det selskapsrettslige begrepet fisjon i slike tilfeller skal tolkes i en ren selskapsrettslig kontekst, altså uten å ta hensyn til at reglene anvendes i en skatterettslig sammenheng; skatterettslige tolkingsmomenter er derfor bare relevante i den utstrekning de er det også i en rent selskapsrettslig tvist.

Hvor en skattelovbestemmelse bruker ord og uttrykk med mindre entydig og mer relasjonsbestemt betydning i privatretten, skal det ofte ikke så mye til for at begrepet gis en avvikende betydning i skatteretten, hvor særlige skatterettslige hensyn taler for det. Ord som «eier» og «gave» kan tjene som eksempler. Ofte er det også slik at det i det konkrete tilfellet er unødvendig eller bare av underordnet betydning å ta stilling til uttrykkets innhold i privatrettslige sammenhenger, men likevel slik at man må gjøre det skatterettslig. I en skattesak kan det være nødvendig (f.eks. for retten til fradrag for avskrivninger) å ta stilling til om en avtale skal anses som en leieavtale eller som en avtale som overfører eiendomsretten.

Men også hvor den privatrettslige klassifiseringen ikke gir vesentlige føringer, er en analyse av det privatrettslige rettsforholdets nærmere innhold ofte nødvendig før man kan ta stilling til den skatterettslige klassifiseringen.

Rt. 2002 s. 747 (om beneficentene i en trust som eiere) kan tjene til eksempel også her. Et annet er Rt. 2005 s. 394 der den som formelt fremsto som leietaker til et kraftverk, ble ansett som eier iht. kraftskattereglene. Et tredje eksempel er Rt. 1926 s. 775 der Høyesterett la til grunn at arvingene ikke kunne anses som eiere av midler som gjenlevende satt med i uskiftet bo (noe som hadde betydning etter reglene den gang for inngangsverdi etter utlodning fra uskifteboet); Høyesterett la særlig vekt på at arvingene, så lenge uskifteboet besto, «ikke hadde nogen aktuell sameieret i de enkelte formuesgjenstander, men alene en ideel anpart i bomassen som helhet».

Skatteloven inneholder også ord og uttrykk som nok brukes i privatretten, men ikke med så spesifikk betydning at det gir føringer av betydning på skatterettslige resonnementer. Sentrale uttrykk i skatteretten som «kapital» og «virksomhet» er eksempler. Men også i slike tilfeller kan en analyse av privatrettslige rettigheter, plikter osv. være nødvendig som grunnlag for den skatterettslige tolkningen.

Endelig finnes det uttrykk i skatteloven som ikke har noen parallell i privatretten. Uttrykket «lavskattelend» i sktl. § 10-66 er et eksempel. I slike tilfeller er det ikke noen hjelp i eller føring fra privatretten overhodet.

Skattyterne anvender *transaksjonstyper* og *transaksjonsmønstre* som privatrettslige regler åpner for. Utgangspunktet er at skattyters valg skal legges til grunn ved den skatterettslige vurderingen; Skattemyndighetene skal slik sett ikke overprøve skattyternes valg. Men hvor skattyters valg i det vesentlige er begrundet i hensynet til skatteeffektene og det ikke er noen eller bare underordnede ikke-skatterettslige virkninger knyttet til den valgte transaksjonen, kan denne skatterettslig bli ansett som en omgåelse, se avsnitt 2.3.

I skattereglenes *forarbeider* gjøres det som regel rede for bakgrunnen for en lov(endring) og i noen grad for hvordan ord og uttrykk som brukes i lovforslaget, skal forstås. Høyesterett synes å legge mindre vekt på det som sies i lovforarbeidene om det alminnelige formålet med bestemmelsene, og større vekt på den støtte forarbeidene kan gi for forståelse av innholdet av konkrete ord og uttrykk.

Med forarbeider menes først og fremst den lovproposisjon (Prop. L, tidligere Ot.prp.), der lovforslaget fremmes og stortingskomiteens (normalt finanskomiteens) innstilling i saken (Innst. L, tidligere Innst. O). Ofte finnes det også en sakkyndig utredning (NOU) som lovproposisjonen i større eller mindre grad bygger på.

Det hender at forarbeider til andre lovendringer kan kaste lys over ord og uttrykk som endringsforslaget ikke omfatter (f.eks. i departementets redegjørelse for gjeldende rett på området). Slikt materiale bør brukes med større forsiktighet, dels ut fra den formelle betraktning at Stortinget ikke kan forutsettes å ha lagt denne forståelsen til grunn som premis for sitt lovvedtak, og dels ut fra den mer reelle betraktning at slike utsagn er mindre forpliktende. I Rt. 1997 s. 1602 (Bodø/Glimt) la riktignok Høyesterett stor vekt på uttalelser i slike dokumenter, men dommen er på dette punkt ikke noe eksempel til etterfølgelse.

Høyesterettsdommer spiller en stor rolle i skatteretten. Selv om det i norsk rett ikke er noen lære om at prejudikater er bindende i senere saker, tillegges de stor

vekt; dette gjelder ofte også utenfor det området en dom direkte gjelder, i den grad resonnementene har overføringsverdi. Men prejudikatsfravik, både åpne og skjulte, forekommer ikke helt sjelden.

Dommer fra lagmannsrettene og tingrettene har vesentlig mindre vekt. En lagmannsrettsdom som ankes, men ikke slipper inn i Høyesterett, kan ikke tillegges noen større rettskildemessig vekt av den grunn, for det at en dom ikke slipper inn, kan ikke tas som tegn på at Høyesterett er enig i den. Hvis det er flere dommer fra lagmanns- og tingretter i samme retning, kan den samlede praksis få større vekt. Endelig kan det tenkes at en lagmanns- eller tingrettsdom danner grunnlag for administrativ praksis, som i sin tur kan bli tillagt vekt av Høyesterett.

Administrativ praksis (tidligere gjerne omtalt som ligningspraksis) er blitt tillagt atskillig betydning av Høyesterett, spesielt ved presiserende tolking av lovtekst eller hvor andre kilder trekker i samme retning. Høyesterett legger vekt på praksisens varighet, konsekvens og frekvens (det vil si hvor ofte det aktuelle spørsmål antas å ha oppstått). Praksis har større vekt når den går i skattyters favør enn motsatt, jf. Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark). Det har også betydning om praksis kan antas å være basert på en bevisst vurdering hos skattemyndighetene eller om den skyldes at myndighetene ikke har sett spørsmålet eller har måttet nedprioritere det, jf. Rt. 1998 s. 811 (Smuk). Praksis fra Skatteklagenemnda må antas å ha større vekt enn praksis fra skattekontorene.

Spørsmålet om vekten av administrativ praksis blir særlig satt på spissen hvor praksis innebærer en annen løsning enn det som følger av lovens ordlyd eller viktige prinsipper. Det finnes neppe noe rent eksempel fra inntektsskatteretten på at praksis i slike tilfeller har vært tillagt avgjørende vekt.

I Rt. 1975 s. 992 (Hjelmaas-Larsen) ble syv-åtte års praksis, som neppe heller var helt ensartet, ansett for å være for kort i et tilfelle hvor skattyters påstand ville gitt en løsning i strid med et skatterettslig prinsipp (ikke fradrag to ganger for samme kostnad). I Rt. 2001 s. 1444 (Skøyen Næringspark) uttalte førstvoterende at det syn som skattleggingen var basert på, kanskje var det mest nærliggende når man så bort fra praksis. Skattyteren ble likevel gitt medhold på grunnlag av en 10–12-årig praksis basert på (upubliserte) administrative uttalelser. I Rt. 1987 s. 729 (Bokreditt) ble skattyteren nektet fradragrett for renteelementet i avbetalingsstillegg, på basis av administrativ praksis som ble karakterisert som «langvarig, konsekvent, omfattende og velkjent», og som førstvoterende anså som uttrykk for «en plausibel forståelse av loven». I dette tilfelle var altså praksis den vesentlige basis for en rettsanvendelse i skattyters disfavør. Rt. 1992 s. 1263, som gjelder formuesskatt, går langt i å la administrativ praksis være avgjørende for å komme til et annet resultat enn det Høyesterett selv impliserte i en tidligere dom om samme sakskompleks (Rt. 1988 s. 880).

Enkeltstående *administrative uttalelser* – typisk fra Finansdepartementet eller Skattedirektoratet – har Høyesterett tillagt beskjeden vekt, se f.eks. Rt. 1990 s. 958 (Quatro). Dette gjelder i særlig grad uttalelser som er foranlediget av at det aktuelle spørsmålet oppsto (skattekontoret har f.eks. spurt overordnet myndighet om hvordan en type saker skal løses).

Skatte-ABC (tidligere Lignings-ABC) utgis av Skattedirektoratet årlig, og skattekontorene har instruks om å følge den med mindre det er særlige grunner for fravik. Den gir derfor et godt inntak til (antatt) administrativ praksis. Dess-

uten refererer den løsninger som følger av lov og rettspraksis. I den grad Skatte-ABC gir uttrykk for løsninger som ikke er basert på mer tungtveiende rettskilder, kan den neppe tillegges større betydning enn administrative uttalelser, med mindre det kan legges til grunn at standpunktet har gitt grunnlag for tilstrekkelig fast og varig administrativ praksis. I Rt. 2010 s. 979 (Polak) antok Høyesterett at nærmere angitte uttalelser i Skatte-ABC (den gang Lignings-ABC) «har hatt stor betydning for praksis».

Skattedirektoratet gir på anmodning *bindende forhåndsuttalelser*, jf. sktflv. kap. 6. Disse har neppe større rettskildevekt enn administrative uttalelser ellers. De fleste uttalelsene publiseres på skatteetatens nettside. – Også skattekontorene kan gi bindende forhåndsuttalelser, jf. sktflv. kap. 6. Disse publiseres normalt ikke og har neppe noen vekt i andre saker overhodet.

Som på andre rettsområder kan også mer frie vurderinger (ofte omtalt som *reelle hensyn*) tillegges vekt. Hensynet til konsekvens og sammenheng i regelverket er allerede nevnt, og dette må anses å ha særlig vekt. Administrative hensyn, dvs. hensynet til at reglene ikke skal være for kompliserte å praktisere og kontrollere for myndighetene, tillegges ofte vesentlig vekt av skattemyndighetene, men anførsler basert på slike hensyn bør vurderes kritisk før de tillegges avgjørende vekt. Hensynet til et konkret rimelig resultat kan også komme inn i bildet. Men hvor reglene er basert på symmetri – slik det typisk er mht. skatteplikt for gevinster og fradragrett for tap – kan en «snill» løsning i skattyters favør i én sak bli en streng tolkning i skattyters disfavør i en annen sak med motsatt fortegn. Spesielt ved slike regler er det lite rom for å legge vekt på et konkret rimelig resultat.

Om rettskilder i skatteretten, se ellers Folkvord mfl. 2021 s. 66 og Zimmer 2021 s. 49.

2.2 Internasjonale problemstillinger og rettskilder

2.2.1 Internasjonal dobbeltbeskatning

Selv om internasjonale skattespørsmål ikke er noen hovedsak i denne boken, er likevel internasjonale sider ved de regler som behandles, i atskillig utstrekning omtalt. Det bør derfor gis en oversikt over internasjonalt rettsmateriale. Den økte internasjonaliseringen generelt og Norges utadrettede økonomi spesielt innebærer at skattespørsmål i stadig større utstrekning har internasjonale sider. Det nødvendiggjør også en kort redegjørelse for sentrale problemstillinger i internasjonal skatterett.

Den klassiske problemstillingen i internasjonal skatterett er *internasjonal dobbeltbeskatning*. Særlig praktisk er det at én stat skattlegger inntekten på basis av at skattyteren er bosatt eller hjemmehørende i staten, mens en annen stat skattlegger den samme inntekten fordi den har sin kilde der. Internasjonal dobbeltbeskatning søkes forebygget dels ved internrettslige regler (i norsk rett først og fremst om fradrag – kredit – for utenlandsk skatt i norsk skatt, i sktl. § 16-20, se nedenfor) og dels ved et omfattende nett av *skatteavtaler*.

Skatteavtalene er traktater, dvs. avtaler mellom stater inngått på det folkerettslige planet. De aller fleste er bilaterale, men den viktige nordiske skatteavtalen er multilateral. Norge har skatteavtale med ca. 90 land. De er som utgangspunkt basert på en mønsteravtale utviklet av OECD, men med variasjoner i detaljene (og det er derfor viktig å undersøke den aktuelle skatteavtalen). Avtaler med u-land er i stor grad basert på en mønsteravtale utviklet av en komite under FN for avtaler mellom i-land og u-land. Skatteavtalene er inkorporert i norsk rett på formell lovs nivå og kan derfor påberopes av skattytere for norske skattemyndigheter og domstoler. Skatteavtalene skal tolkes etter de prinsipper som gjelder for tolking av traktater, også når de anvendes av norske myndigheter og domstoler.

Skatteavtalenes bestemmelser har karakter av (gjensidig) avkall på nasjonal beskatningsrett. Skatteavtalene gir derfor ikke selv hjemmel for skatteplikt (ofte omtalt som den gylne regelen i skatteavtaleretten), men gjør unntak fra skattelovgivningen. Hjemmel for skattlegging i Norge må altså søkes i norsk intern rett. Hvis slik hjemmel foreligger, må man undersøke om Norge har gitt avkall på beskatningsretten i skatteavtale.

Hvis Norge er skattyterens hjemstat, men skatteavtalen gir beskatningsrett til den andre staten, skal dobbeltbeskatning normalt forebygges i hjemstaten Norge. I skatteavtaler som er inngått fra og med 1992, skjer dette som hovedregel etter *kreditmetoden*. Denne innebærer at Norge i første omgang skattlegger utenlandsinntekten, men så gir fradrag i beregnet skatt innen visse rammer (såkalt kredit) for skatt som er betalt i vedkommende utland på den samme inntekten. Også reglene i sktl. § 16-20 er basert på denne metoden og gjelder uansett om det finnes noen skatteavtale med den andre staten. I eldre skatteavtaler – og i noen tilfeller for enkeltinntektstyper i nyere avtaler – skal lempningen skje etter *unntaksmetoden*. Denne innebærer at den aktuelle utenlandsinntekten ikke tas med til skattlegging i Norge (men Norge har gjerne tatt såkalt progresjonsforbehold, dvs. at inntekten i Norge kan skattlegges etter de satser som ville ha kommet til anvendelse om også utenlandsinntekten ble skattlagt i Norge).

Om skatteavtaler, se Skaar (red.) 2006, Naas mfl. 2017 s. 80 og Zimmer 2017 særlig s. 57.

2.2.2 Internasjonal skatteplanlegging

Internasjonal skatteplanlegging er etter hvert meget utbredt. Ulikheter i statenes interne rett og ikke minst ulikheter i skattesatser kan gi mye å spille på. Enkelte internrettslige regler har som hovedformål å demme opp for visse slike former for tilpasninger. Det gjelder f.eks. sktl. § 13-1 om internprising i konserner, sktl. §§ 10-60 ff. om såkalte NOKUS (norsk-kontrollerte utenlandske selskaper i lavskatteland, se kap. 16) og sktl. § 6-41 om begrensninger i gjeldsrentefradraget, se kap. 21. BEPS-prosessen har hatt vesentlig betydning for utvikling av slike regler.

Skatteavtalene forstås gjerne slik at de gir adgang til å anvende slike internrettslige regler, men har tradisjonelt hatt få regler rettet spesielt mot skatteplanlegging. BEPS-prosessen har imidlertid ledet til enkelte endringer i OECDs

mønsteravtale, med sikte på å forebygge skatteplanlegging; det gjelder f.eks. endringer i reglene om fast driftssted. Skatteavtalenettet skaper i seg selv skatteplanleggingsmuligheter, typisk ved å legge til rette for at skattyteren kan «rute» betalingsstrømmer via selskaper i land med gunstig skatteavtalenettverk (såkalt *treaty shopping*). Som konsekvens av BEPS-prosessen er statene nå pålagt å ha en omgåelsesbestemmelse eller såkalt *limit of benefit*-regler i sine skatteavtaler, først og fremst for å bekjempe *treaty shopping*.

2.2.3 Diskriminering og restriksjon; EØS-avtalen

Visse former for internasjonal forskjellsbehandling er gjerne forbudt etter skatteavtalene. Viktigste er nok forbudet mot å behandle utenlandske selskapers faste driftssteder (filialer) mindre gunstig enn selskaper som er hjemmehørende i staten, se f.eks. NSA art. 27.2.

I de senere år er det imidlertid utviklingen i *EU/EØS-retten* som særlig har tiltrukket seg oppmerksomheten på dette området. Skattepolitikken ligger riktignok utenfor EØS-avtalen, og Norge er derfor ikke bundet av EUs direktiver og forordninger på skatteområdet (unntatt for trygdeavgiften, fordi sosialforsikringen er omfattet av EØS-avtalen). På inntektsskatteområdet er det imidlertid få direktiver. Rettsutviklingen har i stedet skjedd gjennom EU-domstolens dynamiske praksis basert først og fremst på de fire friheter (fri flyt av varer, personer – herunder fri etableringsrett – kapital og tjenester). Disse har sine paralleller i EØS-avtalen, og for bedrifts- og selskapsbeskatningen er særlig reglene om fri etableringsrett (art. 31) og fri flyt av tjenester (art. 36) og kapital (art. 40) viktige. Selv om EFTA-domstolen ikke er bundet av EU-domstolens praksis etter 1992, blir denne tillagt meget stor vekt. For praktiske formål kan det derfor legges til grunn at EU- og EØS-retten på dette området stemmer overens (gitt at direktiver og forordninger ikke kommer inn i bildet).

EØS-reglene forbyr ikke bare forskjellsbehandling, men også restriksjoner. Dette må anses som et videre begrep, men omfatter bare tilfeller hvor saksforholdet har et grenseoverskridende element der det grenseoverskridende saksforholdet behandles mindre gunstig enn tilsvarende helt nasjonale saksforhold. Og dermed vil det foreligge en forskjellsbehandling. Forskjellen på disse to begrepene er derfor liten i skatteretten.

Selv om en regel innebærer en restriksjon eller forskjellsbehandling, kan den imidlertid, etter EU- og EFTA-domstolens praksis, tenkes rettferdiggjort av tungtveiende allmenne hensyn. Regelen kan f.eks. anses nødvendig av hensyn til sammenhengen i skattesystemet eller for å forebygge omgåelser eller skatteunndragelser. I de senere år har hensynet til en balansert fordeling av skattleggingsretten mellom stater spilt stor rolle. Men EU-domstolen har stilt strenge krav til hvilke hensyn som er relevante. Hensynet til å beskyttet nasjonalt skatteproveny er ikke i seg selv et relevant hensyn, men domstolen har i økende grad akseptert regler som skal sikre en balansert fordeling av skattleggingsretten mellom ulike stater. Hvis det foreligger aksepterte tungtveiende allmenne hensyn, kreves det i

tillegg at den aktuelle regelen er egnet til å ivareta det aktuelle hensynet, og ikke minst at den ikke går lenger enn nødvendig (forholdsmessighetsprinsippet).

EØS-avtalens hoveddel er inkorporert i norsk rett ved EØS-loven (lov 109/1992), og de fire frihetene kan derfor påberopes av skattyterne for norske skattemyndigheter og domstoler.

EU-skatte retten er fortsatt under sterk utvikling og vil ganske sikkert påvirke norsk skatterett betydelig i årene fremover.

Et illustrerende eksempel fra de senere år er HR-2019-140-A (Yara II). Gjennom dommer i EU-domstolen og EFTA-domstolen var det klargjort at forbud mot fradrag for konsernbidrag til selskap i utlandet (uten filial i Norge) ville bli ansett som en restriksjon og at restriksjonen ikke kan rettferdiggjøres hvis det utenlandske selskap hadde et tap som var «endelig». Høyesterett kom til at selskapets tap ikke var endelig, og at norske myndigheters nektelse av fradrag for konsernbidraget derfor ikke var i strid med EØS-avtalen, jf. avsnitt 19.3.2.3.

Se nærmere om EØS-avtalen og skatter, Andreas Bullen: *EU, EØS og skatt* (2005), Naas mfl. 2017 s. 103 og – kortere – Zimmer 2017 særlig s. 99. Også EØS-avtalens regler om statsstøtte kan ha betydning for skatteregler, se Naas mfl. 2017 s. 143. Flere store saker er under behandling i EU-organene, også norske regler er blitt vurdert under statsstøttereglene, ikke minst rederiskatteordningen, jf. avsnitt 30.1.

2.2.4 Annet internasjonalt regelverk

EFTA-avtalen har regler om etableringsrett og frie kapitalbevegelser som etter ordlyden er temmelig lik de tilsvarende bestemmelsene i EØS-avtalen. I Utv. 2021 s. 1169 LRD er det lagt til grunn at EFTA-avtalens art. 23 om fri etableringsrett ikke skal tolkes dynamisk i tråd med EU-domstolens praksis, altså i motsetning til det som gjelder for EØS-avtalens regel om etableringsretten.

Saken gjaldt et norsk aksjeselskap som solgte aksjer i et selskap hjemmehørende i Sveits, som var lavskattelands under NOKUS-reglene. Etter norsk intern rett gjaldt derfor ikke fritaksmetoden, jf. sktl. § 2-38, 3. ledd a og avsnitt 13.3.3. Denne regelen ble ansett for ikke å stride mot EFTA-avtalens art. 23 og skattyteren hadde derfor ikke krav på at fritaksmetoden skulle anvendes. For et avvikende syn, se Finn Arnesen i SR 2019 s. 241.

Også regelverket under *Verdens Handelsorganisasjon (WTO)* inneholder regler som forbyr visse former for forskjellsbehandling, også når det skjer via skatteregler. Disse har imidlertid til nå ikke spilt noen rolle i Norge (men gunstige skatteregler for eksportvirksomhet i USA er blitt ansett stridende mot dette regelverket).

Internasjonale menneskerettigheter, og spesielt *Den europeiske menneskerettskonvensjon (EMK)*, har fått betydning for skatte retten i de senere år, men på en noe annen måte enn skatteavtalene og EF/EØS-retten. De sentrale reglene om kravene til saksbehandling i EMK art. 6 anses ikke å gjelde for materielle skattesporsmål (unntatt trygdeavgift). Men de gjelder for straffesaker, og Høyesterett har i en serie dommer lagt til grunn at tilleggsskatten (nå sktfvl. §§ 14-3

ff.) er straff iht. denne regelen. Dessuten setter et forbud mot dobbeltstraff i en protokoll til EMK grenser for i hvilken grad tilleggsskatt ilagt av skattemyndighetene og straff ilagt av domstolene kan ilegges for samme forhold. Andre bestemmelser i EMK kan tenkes å få betydning for skattesaker, men det har spilt liten rolle til nå.

2.3 Omgåelsesregler

Som nevnt under avsnitt 2.1 foran skal det transaksjonsmønsteret som en skattyter har valgt, som utgangspunkt legges til grunn også skatterettslig. Og ord og uttrykk i skattelovgivningen skal som utgangspunkt ha den betydning de måtte ha i privatretten. Sammenholdt med avtalefriheten gir dette skattyterne ganske store muligheter til å ta hensyn til de skattemessige virkningene når de bestemmer seg for hvordan de skal innrette seg.

Slik *skatteplanlegging* er som utgangspunkt akseptabel og også legitim. Men det går en grense for hvor langt den kan drives. Saken blir særlig satt på spissen hvis den privatrettslige formen som skattyteren har valgt, har liten økonomisk eller annen realitet ut over skattebesparelsen.

Mange land har lenge hatt lovfestede regler om hvor grensen mellom akseptabel skatteplanlegging og uakseptabel omgåelse skal trekkes (ofte omtalt som GAARs – General Anti Avoidance Rules). I Norge utviklet Høyesterett gjennom en langvarig praksis en ulovfestet omgåelsesnorm. Fra og med 2020 gjelder en lovfestet omgåelsesnorm også i Norge, se sktl. § 13-2. Lovregelen lovfester i stor grad rettstilstanden under den ulovfestede omgåelsesregelen.

Forarbeidene til lovbestemmelsen er NOU 2016; 6 Omgåelsesregel i skatteretten, Prop. 98 L (2018–2019) og Innst. 24 (2019–2020). Lovregelen er behandlet i Folkvord mfl. 2021 s. 1099 og Zimmer 2021 s. 65. Fordi lovregelen langt på vei lovfester den ulovfestede regelen, har også tidligere teori interesse, se Aarbakke i LoR 1970 s. 1 og i Ot.prp. nr. 16 ((1991–1992) s. 40, Banoun: Omgåelse av skattereglene (2003), Harboe: Skatterettslig gjennomskjæring (2012) og Skar: Den ulovfestede omgåelsesnormen i skatteretten (2017).

Spørsmålet om skatteomgåelse må holdes atskilt fra spørsmål om en påstått transaksjon er *pro forma*. Ved *pro forma* skiltes det med en annen rettslig form utad enn den som skal gjelde innad mellom partene; det er ingen tvil om at det reelle innhold som gjelder innad mellom partene, skal legges til grunn ved skattleggingen. Hva som gjelder mellom partene, er først og fremst et bevisspørsmål, se f.eks. Rt. 2001 s. 1087. Omgåelsesspørsmålet oppstår først når det ikke foreligger noen slik forskjell mellom det som skal gjelde mellom partene og det de gir opplysning om utad. Om *pro forma*, se Matre i Holgersen mfl. (red.): Nybrott og odling, festskrift til Nils Nygaard (2002) s. 579.

Videre må spørsmålet om omgåelse holdes atskilt fra *skatteunndragelse*. Ved skatteunndragelse gis det uriktige eller ufullstendige opplysninger, typisk slik at inntekt holdes skjult for skattemyndighetene, eller det konstrueres fiktive fradragposter. Omgåelsesproblemet oppstår når det kan legges til grunn at det er riktige fakta som foreligger.

Ved siden av den generelle omgåelsesregelen i sktl. § 13-2 gjelder en spesiell omgåelsesregel i sktl. § 13-3 rettet mot utnyttelse av selskapers skatteposisjoner som ikke er knyttet til eiendel eller gjeldspost; hovedeksemplet er retten til å

fremføre underskudd til fradrag et senere år (jf. kap. 7). Den legger terskelen for å ramme en transaksjon som omgåelse, noe lavere enn den generelle omgåelsesregelen.

Bestemmelsen sto tidligere i sktl. § 14-90, men ble flyttet til sktl. § 13-3 i forbindelse med at sktl. § 13-2 ble vedtatt. Den avløste i 2004 en bestemmelse med mer begrenset rekkevidde i sktl. § 11-7, 4. ledd, og denne hadde i sin tur forløpere i den tidligere selskapskatteloven og i sktl. 1911. Bestemmelsen er behandlet i Folkvord mfl. 2021 s. 1131 og kortfattet i Zimmer 2021 s. 94.

BEDRIFT, SELSKAP OG SKATT behandler først og fremst rettsreglene om inntektsbeskatning av næringsvirksomhet, enten denne drives som enkeltpersonforetak eller i selskaps form. Også selskapsdeltakeres og aksjonærers skatterettslige stilling behandles. Et hovedformål er å gi en grunnleggende og inngående fremstilling der nytt og eldre rettsstoff gjøres til gjenstand for en systematisk analyse.

Boken henvender seg først og fremst til advokater, revisorer, ansatte i skatteetaten og studenter på videregående skatterettsstudier. Den vil være til stor nytte også for selskapene og foretakene selv, ikke minst for ansatte med ansvar for skattespørsmål.

Boken er blitt til i et samarbeid mellom Advokatfirmaet BAHR AS og professor emeritus Frederik Zimmer, med sistnevnte som redaktør.

BAHR

BAHR er et av Norges fremste forretningsadvokatfirmaer og har en av landets ledende skatteavdelinger.

Firmaets skatteadvokater bistår både norske og utenlandske bedrifter med løpende rådgivning, klagesaker og skatteprosess innen de fleste områder av skatteretten, herunder alminnelig bedriftsbeskatning, internasjonal skatterett og særskatteregimene. Skatteadvokatene i BAHR har bred erfaring fra både offentlig og privat virksomhet.

 Universitetsforlaget

ISBN 978-82-15-06628-8

